



CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES
CENTRO DE GESTÃO ORGANIZACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**A ADOÇÃO DAS NBCASP PELOS MUNICÍPIOS DO VALE DO
TAQUARI – RS NA PERCEPÇÃO DO PROFISSIONAL DA
CONTABILIDADE**

Flávia Schuh

Lajeado, maio de 2016

Flávia Schuh

**A ADOÇÃO DAS NBCASP PELOS MUNICÍPIOS DO VALE DO
TAQUARI – RS NA PERCEPÇÃO DO PROFISSIONAL DA
CONTABILIDADE**

Monografia apresentada na Disciplina de
Estágio Supervisionado – Pesquisa Aplicada
do Curso de Ciências Contábeis do Centro
Universitário UNIVATES como parte da
exigência para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Elaine Görgen Strehl

Lajeado, maio de 2016

RESUMO

O processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais trouxe muitas mudanças e inovações. A adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelos entes da Federação é obrigatória e exige atualização e capacitação do profissional contábil. Esta monografia tem como objetivo verificar se os municípios do Vale do Taquari - RS adaptaram-se às NBCASP conforme a percepção do profissional da contabilidade, identificando também dificuldades enfrentadas e descrevendo as principais mudanças e inovações que esse processo trouxe na área pública. O referencial teórico buscou esclarecer assuntos relativos à contabilidade pública e às normas. A metodologia desta pesquisa quali-quantitativa envolveu a elaboração de um questionário aplicado aos profissionais ou responsáveis pelo setor de contabilidade dos trinta e seis municípios do Vale do Taquari – RS. Diante dos dados coletados, a pesquisa revelou que a grande maioria dos municípios respondentes estão adaptados às NBCASP na percepção do profissional da contabilidade, e que a dificuldade mais enfrentada por eles foi a escassez de tempo. A conclusão deste estudo mostra que existem mudanças que já foram concluídas pela maioria dos municípios, entretanto, há mudanças e inovações mais complexas que estão sendo aplicadas gradativamente e que demorarão mais tempo para serem efetivadas.

Palavras-chave: Contabilidade pública. NBCASP. Convergência.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estrutura do balanço orçamentário.....	30
Quadro 2 – Estrutura do balanço financeiro	33
Quadro 3 – Estrutura do balanço patrimonial	35
Quadro 4 – Estrutura da demonstração das variações patrimoniais	37
Quadro 5 – Estrutura da demonstração de fluxo de caixa	38
Quadro 6 – Estrutura da demonstração das mutações do patrimônio líquido	40
Quadro 7 – Critérios de mensuração	53

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Respostas obtidas através do questionário	66
Gráfico 2 - Questão 1: As NBCASP já estão sendo adotadas pelo seu município?..	66
Gráfico 3 - Questão 2: Seu município já implantou o plano de contas único no PCASP?	67
Gráfico 4 - Questão 3: Você, profissional da contabilidade, está enfrentando dificuldade em relação à implantação das NBCASP?	68
Gráfico 5 - Questão 3.1: Se afirmativo, assinale a(s) maior (es) dificuldade (s) enfrentadas durante a implantação das novas normas?	69
Gráfico 6 - Questão 4: Verificou-se a necessidade de consultoria externa e/ou contratação de sistema de informação (<i>software</i>) para a aplicação das normas?	70
Gráfico 7 - Questão 5: As novas informações estão ou serão divulgadas para o público por meio do site da prefeitura?	70
Gráfico 8 - Questão 6: A sua Prefeitura já dispunha de um controle efetivo, qualitativo e quantitativo, do seu patrimônio público mesmo antes da edição da NBC T 16.2?	71
Gráfico 9 - Questão 7: Conforme a NBC T 16.2 a contabilidade pública é organizada em subsistemas de informações (orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação). Em sua Prefeitura, esses subsistemas encontram-se perfeitamente integrados entre si, de forma a subsidiar a administração pública com informações sobre o patrimônio público?	72
Gráfico 10 - Questão 7.1: Se negativo, sua Prefeitura já está adotando as medidas necessárias para o processo de adequação?	73

Gráfico 11 - Questão 8: Segundo a NBC T 16.5, a sua Prefeitura sustenta um sistema de informação contábil refletido em um plano de contas?	73
Gráfico 12 - Questão 9: A sua Prefeitura já possuía um sistema eficiente de gestão dos bens permanentes, mesmo antes da edição da NBC T 16.9?	74
Gráfico 13 - Questão 10: A depreciação/amortização/exaustão dos bens permanentes já vinha sendo contabilizada em todos os órgãos do município antes da edição da NBC T 16.9?	75
Gráfico 14 - Questão 11: No presente exercício, os bens permanentes existentes na sua Prefeitura encontram-se com os valores atualizados?	76
Gráfico 15 - Questão 12: Conforme a NBC T 16.11, sua Prefeitura já possui um sistema de informação de custos?	76
Gráfico 16 - Questão 14: Na sua opinião, a utilização das NBCASP irá contribuir para uma administração pública mais transparente e com maior responsabilidade na gestão?	78
Gráfico 17 - Questão 15: As NBCASP servirão como instrumento de controle dos gastos públicos por parte da sociedade em geral?	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRCRS	Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas no Setor Público
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FEE/RS	Fundação de Economia e Estatística do Rio Grande do Sul
IAS	<i>International Accounting Standard</i> – Normas Internacionais de Contabilidade
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> – Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> – Federação Internacional de Contabilidade
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i> – Normas

internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público

LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei de Orçamento Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Tema	12
1.1.1 Delimitação do tema.....	12
1.2 Problema	12
1.3 Objetivos	13
1.3.1 Objetivo geral	13
1.3.2 Objetivos específicos.....	13
1.4 Justificativa e relevância do assunto	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 Administração pública	15
2.1.1 Estruturação da administração pública	16
2.1.1.1 Administração direta ou centralizada.....	16
2.1.1.2 Administração indireta ou descentralizada	16
2.2 Contabilidade pública	18
2.2.1 Planejamento público	20
2.2.2 Instrumentos do planejamento público.....	21
2.2.2.1 Plano Plurianual (PPA).....	21
2.2.2.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO).....	22
2.2.2.3 Lei de Orçamentos Anuais (LOA)	23
2.2.3 Receita pública	24
2.2.4 Despesa pública	26
2.2.5 Patrimônio público	28
2.2.5.1 Ativo	28
2.2.5.2 Passivo	28
2.2.5.3 Patrimônio líquido	29
2.2.6 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)	29
2.2.6.1 Balanço orçamentário.....	30
2.2.6.2 Balanço financeiro	32
2.2.6.3 Balanço patrimonial	34
2.2.6.4 Demonstração das variações patrimoniais.....	36
2.2.6.5 Demonstração dos fluxos de caixa.....	37
2.2.6.6 Demonstração das mutações do patrimônio líquido.....	39
2.3 Contabilidade de custos	40

2.4	Processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais	41
2.5	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público	43
2.5.1	NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação	43
2.5.2	NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis	44
2.5.3	NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	45
2.5.4	NBC T 16.4 – Transações no setor público	46
2.5.5	NBC T 16.5 – Registro contábil	47
2.5.6	NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis	48
2.5.7	NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis	49
2.5.8	NBC T 16.8 – Controle interno	50
2.5.9	NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão	51
2.5.10	NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	52
2.5.11	NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público	54
2.6	Transparência na gestão pública	55
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	57
3.1	Pesquisa	57
3.1.1	Pesquisa quanto à abordagem do problema	58
3.1.2	Pesquisa quanto aos objetivos	58
3.1.3	Pesquisa quanto aos procedimentos	59
3.2	População e amostragem	60
3.3	Coleta de dados	61
3.4	Análise e interpretação dos dados	61
3.5	Limitações do método	62
4	VALE DO TAQUARI	63
5	COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	65
5.1	Análise das respostas do questionário	66
6	CONCLUSÃO	80
	REFERÊNCIAS	83
	APÊNDICE	87
	APÊNDICE A - Questionário	88

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade vem sofrendo diversas mudanças, tanto no âmbito privado quanto no público. O profissional contábil, ciente da necessidade de novas informações para a tomada de decisões, depara-se com um intenso processo de transformação.

Atualmente, no setor privado, a harmonização às normas internacionais de contabilidade é uma tendência obrigatória a se seguir, tendo como principal objetivo unificar as informações contábeis com base nos padrões emitidos pelo Conselho Internacional de Normas Contábeis - IASB (*International Accounting Standards Board*) e a FASB (*Financial Accounting Standards Board*).

Esse processo de convergência é abrangente, atingindo também o setor público. O fato impulsionador desse processo foi a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas, envolvendo os entes públicos da União, Estados e Municípios. O objetivo é fazer com que os procedimentos e práticas contábeis, assim como a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis tornam-se convergentes às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público - IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), emitidas pela Federação Internacional de Contabilidade - IFAC (*International Federation of Accountants*) e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

Em 2007, através da Resolução CFC nº 1.103, foi criado o Comitê Gestor de Convergência no Brasil que tem como finalidade identificar e monitorar as ações a

serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, aprimorando as práticas profissionais de acordo com os padrões internacionais.

Dentro desse contexto, no final de 2008 foram publicadas as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através das resoluções nº 1.128 a 1.137 de 2008, sob a denominação de NBC T 16.1 a NBC T 16.10. Nos seguintes anos ocorreram algumas alterações, foi publicada em 2009 a Resolução CFC nº 1.268 que alterou alguns itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6. Em 2011, através da Resolução CFC nº 1.366 foi aprovada a décima primeira norma - NBC T 16.11. E de modo mais recente, em 2013 foi editada a resolução CFC nº 1.437 que alterou as normas NBC T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11.

Em 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) divulgou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) que visa padronizar os procedimentos contábeis, seguindo as diretrizes das normas brasileiras e internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O MCASP também auxilia os profissionais no processo de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Por meio da Portaria STN nº 634 de 19 de novembro de 2013, fica estabelecido que todos os entes da Federação devem adotar a nova estrutura de contas e balanços até o término do exercício de 2014.

O processo de harmonização tem o objetivo de maximizar a comparabilidade das práticas contábeis, para que os entes públicos forneçam informações contábeis cada vez mais transparentes e unificadas.

As mudanças estabelecidas pelas normas são o resgate da contabilidade patrimonial, onde é instituída a adoção do regime de competência na contabilização dos acontecimentos que afetam o patrimônio público, a obrigatoriedade da publicação dos novos demonstrativos contábeis, a adoção do Plano de Contas Único que padroniza os registros contábeis, dentre inúmeras outras.

Tudo isso auxiliará na geração de informações úteis para a tomada de decisão na administração pública, melhorando o processo de prestação de contas e fazendo com que sejam atendidas as necessidades da população.

A contabilidade possui o papel social de transmitir informações tempestivas, compreensíveis e fidedignas à sociedade e aos gestores públicos. Portanto, as demonstrações contábeis devem ser fornecidas de modo a serem compreendidas e representadas de forma justa com a real movimentação, origem e destino dos recursos públicos.

Entretanto, essa fase de transformações pode gerar algumas dúvidas e dificuldades sobre a implantação das novas normas, por isso é necessário que o profissional contábil esteja sempre atualizado e adepto às mudanças.

Neste trabalho foi pesquisado se as NBCASP estão sendo aplicadas pelos municípios do Vale do Taquari, conforme a percepção do profissional da contabilidade. Da mesma forma foram apresentadas as dificuldades dos mesmos e suas opiniões em relação às vantagens da adoção das normas.

1.1 Tema

A adaptação dos municípios do Vale do Taquari às NBCASP na percepção do profissional da contabilidade.

1.1.1 Delimitação do tema

O presente estudo esteve delimitado à adoção das NBCASP pelos 36 municípios que abrangem a região do Vale do Taquari até o período de 23 de dezembro de 2015.

1.2 Problema

Diante desse cenário de mudanças na Contabilidade Pública Brasileira,

identificou-se como problema desta pesquisa: Os municípios do Vale do Taquari estão adaptados às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

1.3 Objetivos

Os objetivos serão divididos em geral e específicos, conforme segue.

1.3.1 Objetivo geral

Com a finalidade de responder o problema de pesquisa, apresenta-se, como objetivo geral do trabalho: Verificar se os municípios do Vale do Taquari adaptaram-se às NBCASP, conforme percepção do profissional contábil.

1.3.2 Objetivos específicos

- a) Descrever as mudanças e inovações promovidas pelas NBCASP;
- b) Analisar como vem sendo a adesão das NBCASP pelos municípios do Vale do Taquari;
- c) Identificar quais as dificuldades na adequação às NBCASP;
- d) Verificar qual a percepção dos profissionais da área de contabilidade do setor público em relação aos benefícios e às vantagens trazidas pela convergência das normas brasileiras às internacionais.

1.4 Justificativa e relevância do assunto

Uma contabilidade eficaz dentro de uma empresa é fundamental para uma boa gestão e a continuidade dos negócios. Na gestão pública a convergência das normas brasileiras às normas internacionais gera melhor transparência na

divulgação das demonstrações e facilita a comparação com entes públicos de outros países.

Diante disso, é imprescindível que o profissional contábil esteja atualizado em relação a esses novos procedimentos. Desse modo, agregando conhecimento e usando informações de maneira eficaz, a sociedade terá maior controle sobre os gastos públicos e os gestores poderão investir os recursos públicos da melhor forma.

O presente trabalho buscou informações sobre a situação em que se deparam os municípios do Vale do Taquari quanto à adesão das NBCASP, bem como as principais vantagens e dificuldades desta adequação pelos profissionais nesta nova fase da contabilidade pública.

É de grande importância conhecer qual a percepção dos profissionais da contabilidade em relação à adoção das NBCASP, pois além de trabalharem diretamente com o assunto abordado, também são os responsáveis pela correta aplicação das normas.

Para Centro Universitário UNIVATES o enriquecimento com a concretização desse trabalho se deve à necessidade de maior discussão sobre contabilidade pública e servirá como fonte de pesquisa para acadêmicos e profissionais da área.

Para o pesquisador, agregará conhecimentos sobre contabilidade pública e NBCASP, visto que o objetivo para o futuro é estar profissionalmente atuando nessa área.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta o embasamento teórico da contabilidade pública e das novas normatizações, fundamentado em bibliografias sobre o assunto e em legislações e normas emitidas pelos órgãos competentes.

2.1 Administração pública

“Administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas” (MEIRELLES, 2001, p. 59).

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 estabelece que a “administração pública direta ou indireta de qualquer dos Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Esses princípios determinam como a administração deve funcionar e regem a conduta do gestor público. Bernardoni e Cruz (2010) explicam cada um deles a seguir:

- Princípio da legalidade: a administração pública está subordinada à Constituição e Leis, portanto, só poderá ser feito o que consta nelas.
- Princípio da impessoalidade: a atividade pública deve ser destinada a todos os cidadãos, sem nenhuma discriminação.

- Princípio da moralidade: qualquer atividade pública deverá ser pertinente ao interesse público, e não apenas do administrador público.
- Princípio da publicidade: é obrigatória a divulgação de atos do governo à sociedade, como contratos e outros instrumentos realizados pela administração pública.
- Princípio da eficiência: oferecer ao cidadão mais serviços, com melhor qualidade, em menor tempo e com custos reduzidos.

2.1.1 Estruturação da administração pública

O campo de atuação da administração pública compreende os órgãos da administração direta ou centralizada e os da administração indireta e descentralizada.

2.1.1.1 Administração direta ou centralizada

Administração direta abrange as atividades e serviços que são associados na estrutura administrativa da Presidência da República, do Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal, conforme Andrade (2002).

Já para Kohama (2012), esse tipo de administração se encontra interligada e ligada diretamente ao chefe do Poder Executivo.

2.1.1.2 Administração indireta ou descentralizada

A administração indireta ou descentralizada é a atividade administrativa transferida do Estado para outras entidades por ele criadas, afirma Kohama (2012).

A administração indireta foi criada com a finalidade de se tornar uma gestão governamental mais eficiente. De acordo com Andrade (2002, p. 38), administração indireta é:

A descentralização dos serviços públicos, por intermédio das autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações públicas, detentoras de personalidade jurídica própria, gestão independente, bem como recursos financeiros e orçamentários individuais, também fiscalizada pelo Tribunal de Contas do Estado.

Sendo assim, a administração indireta é dividida em quatro subgrupos, dependendo do tipo de serviço público exercido.

a) Autarquias

É um serviço anônimo, instituído por lei, de direito público interno e com patrimônio e receita próprios, para executar atribuições estatais específicas. Para seu melhor funcionamento requeiram de uma gestão administrativa e financeira descentralizada, salienta Andrade (2002).

Kohama (2012) afirma que devido à descentralização e autonomia, a autarquia não integraliza na estrutura orgânica do Executivo e nem a qualquer unidade administrativa, entretanto, deve esclarecimentos quanto aos seus objetivos e fins.

b) Empresas públicas

Conforme Andrade (2002) é uma empresa de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, capital exclusivo e direção do Poder Público.

“A característica específica das empresas públicas é o seu capital, exclusivamente público, de uma só ou de várias entidades, mas sempre governamental” (KOHAMA, 2012, p. 19).

c) Sociedade de economia mista

Também é de personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio, instituída por lei para exploração de atividade econômica ou serviço. De acordo com Kohama (2012), a principal característica das sociedades de economia mista é a participação em seu capital e administração pelo poder público e de particulares, conciliando assim os objetivos de interesse público com empresas privadas.

O autor salienta que apesar do capital ser misto, as ações da empresa pertence em sua maioria ao poder público, mesmo que a atuação do Estado seja

descentralizada.

d) Fundação pública

Fundações exercem atividades ou serviços de caráter social, como educação, ensino, pesquisa, dentre outros. Desse modo, Kohama as define como:

[...] entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei, escritura pública e estatuto registrado e inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, com objetivos de interesse coletivo, geralmente "culturais ou de assistência", com a personificação de bens públicos, sob o amparo e controle permanente do Estado (KOHAMA, 2012, p. 20).

Apesar das fundações públicas receberem recursos do Estado para prestarem esses serviços, não deixam de possuir característica privada, sendo consideradas como entes auxiliares do Estado, acrescenta o autor.

2.2 Contabilidade pública

A contabilidade é a ciência que estuda e registra os fatos e atos que afetam o patrimônio de uma entidade. Na contabilidade pública a finalidade é aplicar conceitos, normas e princípios na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos, conforme Lima e Castro (2003). Desse modo oferecendo à sociedade, de maneira mais transparente, o conhecimento amplo sobre gestão pública e controle do patrimônio.

Os objetivos da Contabilidade Pública também são descritos na NBC T 16.1, onde também é colocado o patrimônio público como objeto.

4. O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CFC, 2008).

A Contabilidade Pública tem como base a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Em 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal, ligado ao Ministério da Fazenda, responsável pelas finanças públicas do país e pela implantação dos procedimentos contábeis das entidades do setor público por meio de normativos e orientações técnicas (STN, 2013).

A Lei Complementar nº 101, de 04 de março de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal. Segundo Kohama (2012), a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) teve a finalidade de regulamentar inúmeras questões relacionadas à administração pública brasileira e para garantir à sociedade o cumprimento de todas as disposições pelos entes públicos, consequentemente, com mais transparência.

A contabilidade pública não tem como desígnio apenas o registro e escrituração contábil, mas, também a observação da legalidade, como mostra o artigo 77 da Lei 4.320/1964, “a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente”.

Quanto à estrutura da contabilidade pública, o sistema contábil público é formado por subsistemas que facilitam a extração de informação e proporcionam diferentes produtos de acordo com as necessidades demandadas pelos seus usuários. Conforme as NBCASP, o sistema contábil estrutura-se nos subsistemas orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação.

A NBC T 16.2 define os fins de cada subsistema, sendo necessário registrar, processar e evidenciar:

- Subsistema de informações orçamentárias: atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Subsistema de informações patrimonial: fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- Subsistema de custos: custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

- Subsistemas de compensação: atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio, e aqueles com funções específicas de controle.

Conforme as resoluções do CFC nº 1.129/2008 e nº 1.437/2013, os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações. Sua finalidade é de auxiliar a administração pública sobre o desempenho da unidade contábil, avaliação dos resultados obtidos com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade, avaliação das metas e riscos, conhecimento da composição e movimentação patrimonial.

2.2.1 Planejamento público

Planejar é definir o que se espera para o futuro, estabelecendo metas e estratégias para alcançá-las. Conforme Bernardoni e Cruz (2010, p.26) “o planejamento deve conter, entre outros elementos, planos, programas, ações, projetos, atividades e valores”. Esse processo é de suma importância para todos os tipos de organização, tanto pública quanto privada, auxiliando de maneira eficaz a tomada de decisões.

Nas entidades públicas o planejamento torna-se mais que fundamental, pois além de constar na lei, trata-se de gerir os recursos públicos, por meio de uma gestão fiscal responsável, afirma Quintana et al. (2011).

Observa-se que a Lei Complementar nº 101/2000, por meio do § 1º do 1º artigo, enuncia que os governos devem utilizar a ação planejada e transparente na gestão fiscal, ou seja, devem aderir ao Sistema de Planejamento Integrado.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

De acordo com a Constituição Federal, seção II, artigo 85, o Sistema de Planejamento Integrado, conhecido também como Planejamento-Orçamento é

composto por três instrumentos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA).

2.2.2 Instrumentos do planejamento público

No setor público, o planejamento se dá pelo orçamento de receitas e despesas e as suas alocações, fixados por instrumentos previstos em lei. Conforme a Constituição Federal, no artigo 165, é designado que “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais”.

Ainda na Constituição Federal, no artigo 166 consta que os projetos de lei relativos a esses instrumentos serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, todos são de iniciativa do Poder Executivo e dependem da aprovação do Poder Legislativo e depois de trinta dias do término de cada bimestre deverá ser divulgado relatório da execução orçamentária, avaliada pelo controle interno e externo.

2.2.2.1 Plano Plurianual (PPA)

O primeiro instrumento de planejamento da entidade pública é o Plano Plurianual. Segundo Kohama (2012), o PPA ordena as ações necessárias para o alcance dos objetivos e metas fixadas para um período de quatro anos, aos níveis do governo federal, estadual e municipal.

Lima e Castro (2003) acrescentam que o PPA se estende até o final do primeiro ano financeiro do próximo mandato, com a finalidade de garantir a continuidade dos planos e programas criados pelo governo anterior.

Na Constituição Federal, o § 9º, do artigo 165, dispõe o que cabe à Lei

Complementar em relação ao Plano Plurianual. Entretanto, o artigo 3º da Seção I, do Capítulo II, da Lei Complementar nº 101/2000, onde seria abordado sobre o regulamento do PPA foi vetado. Sendo assim, prevalece o que consta na Constituição Federal.

De acordo com o artigo 165, § 1º da Constituição Federal de 1988, o Plano Plurianual “[...] estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

O PPA é o instrumento de maior importância na estrutura do planejamento, destaca Quintana et. al. (2011), servindo como base para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

2.2.2.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei das Diretrizes Orçamentárias é um documento gerado em consequência do PPA. Kohama (2012, p. 42) diz que a LDO:

[...] tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-la às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.

De acordo com a Constituição Federal, no artigo 165, § 2º a LDO abrangerá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e estabelece a política de aplicação de recursos.

A Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 4º, ainda atribui à LDO apresentar as disposições sobre:

- a) o equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no artigo 9º e no inciso II do § 1º do artigo 31;
- c) (VETADO);
- d) (VETADO);
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas; [...]

Também nesse artigo, no § 1º, a LDO integrará o Anexo de Metas Fiscais, onde serão instituídas metas anuais, em valores correntes e constantes, referentes a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício em vigor e para os dois próximos. No § 2º, diz que este anexo conterá a avaliação do cumprimento de metas definidas no ano anterior, demonstrativo das metas anuais que justifiquem os resultados pretendidos, a evolução do patrimônio líquido nos últimos três anos, destacando a origem e aplicação de recursos, avaliação da situação financeira atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e um demonstrativo de estimativa e compensação de renúncia de receita e da margem das despesas obrigatórias de caráter continuado.

A Lei Complementar nº 101/2000, ainda no artigo 4º, § 3º, dispõe que a LDO conterá o Anexo de Riscos Fiscais, onde os passivos contingentes e outros riscos às contas públicas serão avaliados, informando as providências a serem tomadas, caso ocorram.

A LDO sempre estará em consonância com o PPA e orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA).

2.2.2.3 Lei de Orçamentos Anuais (LOA)

A Lei Orçamentária Anual é o orçamento propriamente dito, afirma Lima e Castro (2003). O orçamento anual visa o alcance dos objetivos e metas propostos no PPA, em concordância com as diretrizes fixadas pelo LDO.

A LOA autoriza as despesas do ente governamental, conforme a previsão de arrecadação. Se passar desse limite previsto na lei, é solicitada a inclusão de crédito adicional através de um projeto de lei elaborado pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo, afirma Quintana et.al. (2011).

Conforme consta no § 5º do artigo 165 da Constituição Federal, a LOA abrangerá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

De acordo com o artigo 45 da Lei Complementar nº 101/2000, a “LOA só poderá incluir novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias”.

Kohama (2012) diz que a LOA é um instrumento para a materialização de ações e fins que foram planejados para melhor atendimento da coletividade.

2.2.3 Receita pública

De acordo com Lima e Castro (2003) receita pública é composta por todos os créditos de qualquer natureza que o governo tenha direito de arrecadar em virtude de leis, de contratos e quaisquer títulos que derivem direitos a favor do Estado.

Seguindo esse mesmo contexto entende-se receita pública como:

[...] todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, e também, a variação ativa, proveniente do registro do direito a receber no momento da ocorrência do fato gerador, quer seja efetuado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos a favor do Estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem (KOHAMA, 2012, p. 66).

A Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 3º, consta que “Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei”. Porém, ressalva em seu parágrafo único: “Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros”.

Identificamos assim, que existem dois tipos de receitas, as que devem ser incluídas na Lei do Orçamento, classificadas como receitas orçamentárias, e as que não pertencem ao poder público, constituindo-se em simples entradas

compensatórias financeiras, denominadas como receitas extraorçamentárias, afirma Kohama (2012).

Quintana et. al. (2011) alega que a receita orçamentária aumenta a situação líquida do patrimônio financeiro da instituição, assim é o resultado da execução orçamentária.

Para fins contábeis, quanto ao impacto na situação líquida patrimonial, as receitas podem ser divididas em efetivas e não efetivas. A receita orçamentária efetiva é aquela que aumenta a situação líquida patrimonial da entidade no momento do reconhecimento do crédito, sendo assim um fato contábil modificativo aumentativo. A receita orçamentária não efetiva não altera a situação líquida patrimonial, constituindo um fato contábil permutativo, apresentado conforme o MCASP (2014).

O reconhecimento da receita é realizado sob o enfoque patrimonial e sob o enfoque orçamentário. Kohama (2012) explica que o reconhecimento da receita sob o enfoque patrimonial segue os princípios fundamentais de contabilidade para reconhecer a variação ativa do patrimônio em contrapartida do direito no momento da ocorrência do fato, antes do efetivo ingresso das disponibilidades. E o reconhecimento da receita sob o enfoque orçamentário o autor salienta que são todos os ingressos disponíveis para cobrir as despesas orçamentárias e operações que as financiam.

A Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 11, institui que a receita orçamentária “classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital”. No § 1º e § 2º segue o conceito de cada receita:

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

Receitas extraorçamentárias correspondem a fatos de natureza financeira, decorrentes da própria gestão das entidades (LIMA; CASTRO, 2003), não fazem

parte do orçamento público e alteram a composição do patrimônio financeiro, sem modificar a situação líquida da organização (QUINTANA et al., 2011).

Conforme Kohama (2012), a receita pública percorrerá por três estágios: previsão; lançamento; e, arrecadação/recolhimento. Na primeira etapa ocorre o registro de valores previstos de arrecadação na Lei Orçamentária. Na fase do lançamento acontece a identificação e individualização do contribuinte ou devedor e respectivos valores, espécie e vencimentos. É quando ocorre o fato gerador, representando a variação patrimonial aumentativa, pelo regime de competência. E na fase final, arrecadação/recolhimento, incide a entrada de valores, consequentemente, sua baixa e devidos lançamentos no subsistema de informações patrimoniais, orçamentário e de compensação.

2.2.4 Despesa pública

Despesa pública, segundo Lima e Castro (2003), é o conjunto de dispêndios do Estado ou outra pessoa de direito público, para a realização dos serviços públicos.

Kohama (2012) define despesa pública complementando:

São os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc. (KOHAMA, 2012, p. 98).

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, no artigo 4º consta que “a Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar”.

As despesas públicas, assim como as receitas, podem ser divididas em orçamentária e extraorçamentárias. A orçamentária é aquela que consta no orçamento público, depende de aprovação do Legislativo e não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente, afirma Kohama (2012).

Conforme o mesmo autor, despesa extraorçamentária é:

Paga à margem da lei orçamentária e, portanto, independem de autorização legislativa, pois se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extraorçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros (KOHAMA, 2012, p. 99).

Para fins contábeis, a despesa orçamentária é classificada em efetiva e não efetiva. A despesa orçamentária efetiva no momento da sua realização reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui um fato modificativo diminutivo. Já a despesa orçamentária não efetiva não modifica o patrimônio líquido da entidade no momento de sua ocorrência, portanto, constitui um fato permutativo, segundo o MCASP (2014).

Na Lei nº 4.320/1964, no artigo 12 estabelece que a despesa orçamentária seja classificada nas categorias econômicas como despesas correntes e despesas de capital.

Lima e Castro (2003) definem despesa corrente como gastos para a manutenção das atividades de cada órgão e despesa de capital são aquelas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital.

A despesa orçamentária deve passar por três estágios: empenho; liquidação; e, pagamento. Segundo a Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 58 “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Será extraída uma nota de empenho que indica o nome do credor, a representação e a valor da despesa.

A liquidação da despesa tem sua definição apresentada no artigo 63 da mesma legislação, e sua finalidade no § 1º, respectivamente:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar: I - a origem e o objeto do que se deve pagar; II - a importância exata a pagar; III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

No último estágio, o pagamento da despesa só será realizado depois de sua regular liquidação, por meio de tesouraria, regularmente instituídas, por estabelecimentos credenciados e por meio de adiantamento, conforme os artigos 62

e 65 da Lei nº 4.320/1964. É o ato de entrega do numerário ao credor pelo ente público, recebendo assim sua devida quitação.

2.2.5 Patrimônio público

Segundo Kohama (2012, p. 193) “patrimônio público, por analogia, compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações, avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a administração pública”.

Conforme a NBC T 16.2, patrimônio público é:

O conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O patrimônio público é estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido.

2.2.5.1 Ativo

O MCASP (2014) define ativo como recursos controlados pela entidade no qual se espera que resultem benefícios futuros ou potencial de serviço. Seu reconhecimento no patrimônio público ocorre quando tais benefícios forem prováveis e o seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Os ativos são classificados como circulante quando tiverem expectativa de realização em curto prazo, ou seja, até 12 meses, e quando estiverem disponíveis para imediata realização. Os demais serão classificados como não circulantes.

2.2.5.2 Passivo

Passivos são obrigações resultantes de eventos passados. Conforme o que consta no MCASP (2014, p. 125), um passivo deve ser reconhecido “quando for

provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis”.

Passivos com valores exigíveis até 12 meses após a data das demonstrações contábeis devem ser classificados em circulantes e os demais como não circulante.

2.2.5.3 Patrimônio líquido

O MCASP (2014) salienta que o patrimônio líquido representa o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos seus passivos. Quando o valor do passivo for maior que o do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

O patrimônio líquido é composto pelas contas: patrimônio / capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

2.2.6 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

De acordo com o MCASP (2014), a contabilidade pública tem o objetivo de fornecer informações de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades do setor público. As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP) são compostas pelas demonstrações instituídas pela Lei nº 4.320/1964, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 e pelas demonstrações exigidas pela Lei Complementar nº 101/2000, as quais são:

- Balanço Orçamentário;
- Balanço Financeiro;
- Balanço Patrimonial;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Através da Portaria STN nº 438/2012, foi atualizada a estrutura das demonstrações contábeis contidas no anexo da Lei 4.320/1964 em harmonia com os novos padrões da contabilidade aplicada ao setor público.

2.2.6.1 Balanço orçamentário

Conforme a NBC T 16.6, o balanço orçamentário “é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária”, fornecendo o resultado orçamentário, ou seja, superávit ou déficit.

O balanço orçamentário demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, e as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, como consta no MCASP (2014).

A elaboração do balanço orçamentário deve seguir a estrutura apresentada no MCASP (2014), conforme a seguir:

Quadro 1 – Estrutura do balanço orçamentário

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão inicial	Previsão atualizada	Receitas realizadas	Saldo
Receitas Correntes				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receitas de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital				
Operações de Créditos				
Alienações de Bens				
Amortização de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras receitas de Capital				
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores				
SUBTOTAL DAS RECEITAS				
Operações de Crédito/Refinanciamento				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				

(Continua...)

(Conclusão)

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO						
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão inicial	Previsão atualizada	Receitas realizadas	Saldo		
Operações de Crédito Externas						
Mobiliária						
Contratual						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO						
Déficit						
TOTAL						
Saldo de Exercícios Anteriores						
Superávit Financeiro						
Reabertura de Créditos Adicionais						
DESPESA ORÇAMENTÁRIA	Dotação Inicial	Dotação atualizada	Despesas empenhadas	Despesas liquidadas	Despesas pagas	Saldo da dotação
Despesas Correntes						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reserva de Contingência						
Reserva do RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS						
Amortização da Dívida/Refinanciamento						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Imobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Imobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO						
Superávit						
TOTAL						

Fonte: Da autora, adaptado de STN (2014, p.305-306).

O Balanço Orçamentário será elaborado utilizando as classes 5 (Orçamento Aprovado) e 6 (Execução do Orçamento) e os respectivos grupos 2 (Previsão da Receita e Fixação da Despesa) e 2 (Realização da Receita e Execução da Despesa) do PCASP.

A STN (2014) recomenda a utilização de notas explicativas para

esclarecimentos a respeito do superávit financeiro, e reabertura de créditos adicionais, bem como suas influências no resultado orçamentário. Desse modo, possibilita uma correta interpretação das informações contidas no balanço.

2.2.6.2 Balanço financeiro

O balanço financeiro, como determina a NBC T 16.6, “evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte”.

O balanço financeiro demonstra a movimentação financeira das entidades do setor público, ratificando:

- a. a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte / destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas;
- b. os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- c. as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária,
- d. destacando os aportes de recursos para o RPPS; e
- e. o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte. (STN, 2014, p. 314).

A elaboração do balanço financeiro deve seguir a estrutura apresentada no MCASP (2014), conforme a seguir:

Quadro 2 – Estrutura do balanço financeiro

BALANÇO FINANCEIRO				
INGRESSOS				
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	
Receita Orçamentária				
Ordinária				
Vinculada				
Recursos Vinculados à Educação				
Recursos Vinculados à Saúde				
Recursos Vinculados à Previdência Social - RPPS				
Recursos Vinculados à Previdência Social - RGPS				
Recursos Vinculados à Seguridade Social				
(...)				
Outras Destinações de Recursos				
Transferências Financeiras Transferidas				
Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária				
Transf. Rec. Independente da Execução Orçamentária				
Transf. Rec. Para Aportes de Recursos para o RPPS				
Transf. Rec. Para Aportes de Recursos para o RGPS				
Recebimentos Extraorçamentários				
Inscrição de Restos a Pagar não Processados				
Inscrição de Restos a Pagar Processados				
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados				
Outros Recebimentos Extraorçamentários				
Saldo do Exercício Anterior				
Caixa e Equivalente de Caixa				
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados				
TOTAL				
DISPÊNDIOS				
	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior	
Despesas Orçamentárias				
Ordinária				
Vinculada				
Recursos Destinados à Educação				
Recursos Destinados à Saúde				
Recursos Destinados à Previdência Social - RPPS				
Recursos Destinados à Previdência Social - RGPS				
Recursos Destinados à Seguridade Social				
(...)				
Outras Destinações de Recursos				

(Continua...)

(Conclusão)

BALANÇO FINANCEIRO			
DISPÊNDIOS	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
Despesas Orçamentárias			
Ordinária			
Vinculada			
Transf. Conc. Independente da Execução Orçamentária			
Transf. Conc. Para Aportes de Recursos para o RPPS			
Transf. Conc. Para Aportes de Recursos para o RGPS			
Pagamentos Extraorçamentários			
Pagamento de Restos a Pagar não Processados			
Pagamento de Restos a Pagar Processados			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
Outros Pagamentos Extraorçamentários			
Saldo do Exercício Seguinte			
Caixa e Equivalente de Caixa			
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			
TOTAL			

Fonte: Da autora, adaptado de STN (2014, p. 315-316).

O referido balanço deverá ser elaborado utilizando as devidas classes do PCASP e outras recomendações. Eventuais ajustes relacionados às retenções e outras operações que impactem significativamente no balanço financeiro, deverão constar em notas explicativas, ressalta o STN (2014).

2.2.6.3 Balanço patrimonial

O balanço patrimonial “evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública”, e está estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido e contas de compensação, de acordo com a NBC T 16.6.

O balanço patrimonial permite várias análises em relação à situação patrimonial da entidade, sua liquidez e seu endividamento, dentre outros. Sua elaboração deve seguir a estrutura apresentada no MCASP (2014), conforme a seguir:

Quadro 3 – Estrutura do balanço patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL		
	ATIVO	Exercício Atual Exercício Anterior
Ativo Circulante		
	Caixa e Equivalentes de Caixa	
	Créditos a Curto Prazo	
	Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	
	Estoques	
	VPD Pagas Antecipadamente	
Total do Ativo Circulante		
Ativo Não Circulante		
	Realizável a Longo Prazo	
	Créditos a Longo Prazo	
	Investimentos Temporários a Longo Prazo	
	Estoques	
	VPD pagas antecipadamente	
	Investimentos	
	Imobilizado	
	Intangível	
	Diferido	
Total do Ativo Não Circulante		
TOTAL DO ATIVO		
	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Passivo Circulante		
	Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo	
	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	
	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	
	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	
	Obrigações de Repartições a Outros Entes	
	Provisões a Curto Prazo	
	Demais Obrigações a Curto Prazo	
Total do Passivo Circulante		
Passivo Não Circulante		
	Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo	
	Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	
	Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo	
	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	
	Provisões a Longo Prazo	
	Demais Obrigações a Longo Prazo	
	Resultado Diferido	
Total do Passivo Não Circulante		

(Continua...)

(Conclusão)

BALANÇO PATRIMONIAL		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Patrimônio Líquido		
Patrimônio Social e Capital Social		
Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital		
Reservas de Capital		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Reservas de Lucros		
Demais Reservas		
Resultados Acumulados		
(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
Total do Patrimônio Líquido		
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		

Fonte: Da autora, adaptado de STN (2014, p. 319-320).

Como qualquer demonstração contábil, o balanço patrimonial deverá ser acompanhado por notas explicativas que detalham as seguintes contas:

- a. Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- b. Imobilizado;
- c. Intangível;
- d. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- e. Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- f. Demais elementos patrimoniais, quando relevantes (STN, 2014, p. 328).

O balanço patrimonial é estruturado utilizando as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) que constam no PCASP. As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade, e as do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

2.2.6.4 Demonstração das variações patrimoniais

A demonstração das variações patrimoniais (DVP) “evidencia as variações verificadas no patrimônio e indica o resultado patrimonial do exercício”, designa a NBC T 16.6. Essas variações podem ser quantitativas, transações que aumentam ou diminuem o patrimônio, ou qualitativas, transações que alteram a composição dos elementos patrimoniais, sem afetar o patrimônio público.

A DVP analisa as alterações dos elementos patrimoniais e o desempenho da

administração pública. Sua elaboração deve seguir a estrutura apresentada no MCASP (2014), conforme a seguir:

Quadro 4 – Estrutura da demonstração das variações patrimoniais

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Variações Patrimoniais Aumentativas		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		
Transferências e Delegações Recebidas		
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas		
Variações Patrimoniais Diminutivas		
Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras		
Transferências e Delegações Concedidas		
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos		
Tributárias		
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas		
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO		

Fonte: Da autora, adaptado de STN (2014, p. 329).

A DVP será elaborada utilizando as classes 3 (variações patrimoniais diminutivas) e 4 (variações patrimoniais aumentativas) do PCASP, e deverá vir acompanhada de notas explicativas para esclarecimentos de itens relevantes, acrescenta a STN (2014).

2.2.6.5 Demonstração dos fluxos de caixa

A demonstração dos fluxos de caixa (DFC) serve como instrumento de gerenciamento, que segundo a NBC T 16.6 “permite aos usuários projetar cenários de

fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos”.

Esta demonstração permite analisar a capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa e a utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades. A elaboração da DFC deve seguir a estrutura apresentada no MCASP (2014), conforme a seguir:

Quadro 5 – Estrutura da demonstração de fluxo de caixa

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS		
Ingressos		
Receitas derivadas e originárias		
Transferências correntes recebidas		
Outros ingressos operacionais		
Desembolsos		
Pessoal e demais despesas		
Juros e encargos da dívida		
Transferências concedidas		
Outros desembolsos operacionais		
Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
Ingressos		
Alienação de bens		
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos		
Outros ingressos de investimentos		
Desembolsos		
Aquisição de ativo não circulante		
Concessão de empréstimos e financiamentos		
Outros desembolsos de investimentos		
Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
Ingressos		
Operações de crédito		
Integralização do capital social de empresas dependentes		
Transferências de capital recebidas		
Outros ingressos de financiamentos		
Desembolsos		
Amortização /Refinanciamento da dívida		
Outros desembolsos de financiamentos		

(Continua...)

(Conclusão)

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
Caixa e Equivalentes de caixa inicial		
Caixa e Equivalente de caixa final		

Fonte: Da autora, adaptado de STN (2014, p.336-337).

A DFC deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e compõe-se em três fluxos: operacional, ingressos e desembolsos de recurso para custeio do ente; de investimentos, aquisição e a alienação do ativo não circulante; e de financiamentos, captação e amortização de empréstimos e financiamentos (CFC, 2008).

A DFC deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes.

2.2.6.6 Demonstração das mutações do patrimônio líquido

A demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) “evidencia a movimentação havida em cada componente do patrimônio líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros”, segundo a NBC T 16.6.

A DMPL demonstrará a evolução do patrimônio público da entidade, destacando os itens:

- os ajustes de exercícios anteriores;
- as transações de capital com os sócios, por exemplo: o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações;
- em tesouraria e os juros sobre capital próprio;
- o superávit ou déficit patrimonial;
- a destinação do resultado, por exemplo: transferências para reservas e a distribuição de dividendos; e
- outras mutações do patrimônio líquido (STN, 2014, p. 341).

A DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais, integrante da LDO. Sua elaboração deve seguir a estrutura apresentada no MCASP (2014), conforme a seguir:

Quadro 6 – Estrutura da demonstração das mutações do patrimônio líquido

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO									
ESPECIFICAÇÃO	Part./Cap Social	Aum. de Capital	Reserva Capital	Ajust. Aval. Patrim.	Reserva Lucros	Outras Reservas	Result. Acum.	Ações em Tesour.	TOTAL
Saldos iniciais									
Ajustes de exercícios anteriores									
Aumento de capital									
Resgate / Reemissão de Ações e Cotas									
Juros sobre capital próprio									
Resultado do exercício									
Ajustes de avaliação patrimonial									
Constituição / Reversão de reservas									
Dividendos a distribuir (R\$... por ação)									
Saldos finais									

Fonte: Da autora, adaptado de STN (2014, p. 342).

A DMPL será elaborada utilizando o grupo 3 (patrimônio líquido) da classe 2 (passivo) do PCASP, afirma a STN (2014).

2.3 Contabilidade de custos

A contabilidade de custos tem grande importância na administração pública, principalmente, quando existem poucos recursos para solucionar grandes problemas da população (MELLO, 2006).

A contabilidade de custos auxilia no processo de planejamento, orçamento, execução, avaliação e controle das operações públicas. Mauss e Souza (2008) afirmam que no setor público, a contabilidade de custos destina-se também ao público externo, proporcionando informações sobre os custos de cada departamento e dos serviços prestados à população.

Desse modo, tanto a sociedade quanto os órgãos de controle externo poderão monitorar e mensurar a economicidade da atividade pública. De acordo com Mauss e Souza (2008, p. 19), a contabilidade pública de custos tem a finalidade de:

Embasar as tomadas de decisões diárias que se seguem em todo o processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecendo padrões para a avaliação do desempenho e posterior controle das atividades; oferecer um *feedback* dos resultados aos gestores para um novo planejamento; e, informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência).

De acordo com a Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 50, § 3º, “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

2.4 Processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais

Em virtude da globalização que interligou a economia de diferentes países, surgiu a necessidade de padronização da informação contábil, possibilitando a comparabilidade e a transparência das informações, facilitando a compreensão de todos os usuários.

Na contabilidade pública o processo de harmonização das práticas contábeis é realizado por meio das IPSAS, que são as normas internacionais para a preparação das demonstrações contábeis pelos entes públicos, emitidas pelo IFAC.

O CFC, a partir da Resolução 1.103/2007, criou o Comitê Gestor de Convergência Brasil que tem como finalidade identificar e monitorar as ações a serem implantadas no processo de convergência.

No ano seguinte, a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, dispõe sobre:

As diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Em busca por um tratamento contábil padronizado e a evidenciação dos fenômenos patrimoniais tornou-se necessário a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional, onde é apresentada uma metodologia, estrutura, regras e conceitos que possibilitam a obtenção de dados que atendam os usuários da informação contábil, ressalta a STN (2014).

A Portaria MF nº 184/2008, instituiu à STN a responsabilidade de “editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional.”

Desse modo, a STN editou PCASP e o MCASP, sendo voltado especificamente à área pública, servindo de referência para os procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes, buscando a convergência aos padrões internacionais, em conformidade com a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil.

Seguindo esse contexto, o MCASP tem como objetivos:

- Padronizar os procedimentos contábeis orçamentários nos três níveis de governo;
- Aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias;
- Uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias, em âmbito nacional;
- Instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo;
- Padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo;
- Elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2014, p. 59).

O PCASP permitiu diversas inovações, como por exemplo: a segregação das informações orçamentárias e patrimoniais; o registro dos fatos que afetam o patrimônio público através do regime de competência; registro dos procedimentos contábeis gerais de acordo com as normas internacionais; e, elaborações estatísticas fiscais nos padrões exigidos pelos órgãos internacionais (STN, 2014).

O PCASP permite a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e a geração de base de dados para a consolidação das contas públicas. De acordo com a Portaria STN nº 634 de 2013, artigo 5º:

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, estabelecidas no MCASP de acordo com as NBC TSP, devem ser observadas obrigatoriamente pelos entes da Federação, de modo a permitir a evidência e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do PCASP.

O PCASP e o DCASP são essenciais para possibilitar a elaboração padronizada de relatórios e demonstrativos previstos na Lei Complementar nº 101/2000 e na Lei nº 4.320/1964. Desse modo, possibilitando melhor transparência

da gestão fiscal, a redução de custos e o controle social.

2.5 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público

As NBCASP são essenciais para a implementação de dispositivos contidos na Lei nº 4.320/1964 e na LRF, como o sistema de custos e ampliação de um controle contábil sobre o cumprimento das metas estabelecidas, especialmente no aspecto patrimonial, afirma Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS (2014).

Em 21 de novembro de 2008, através das Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137, foram publicadas as dez primeiras NBCASP, que entraram em vigor a partir dessa data, porém sua adoção obrigatória foi a partir do dia 1º de janeiro de 2010. Em 25 de novembro de 2011, através da Resolução CFC nº 1.366, foi publicada a 11ª norma, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012.

O CRCRS (2014) aborda que as NBCASP têm a finalidade de mensurar e evidenciar o patrimônio público, usar conceitos científicos, convergir práticas contábeis ao padrão internacional, transparecer a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

2.5.1 NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação

A NBC T 16.1 aprovada pela Resolução CFC nº 1.128/08, e alterada pelas Resoluções CFC nº. 1.268/09 e nº. 1.437/13 tem a finalidade de esclarecer alguns conceitos básicos que auxiliarão para o entendimento das demais normas.

Dessa forma, Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é definida como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público” (CFC, 2008).

A norma apresenta o objeto da CASP como o patrimônio público, e seu objetivo é fornecer informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e

física do patrimônio da entidade e suas mutações.

A respeito do o campo de atuação da CASP, a norma salienta que abrange todas as entidades do setor público. Destaca-se que devem seguir as normas e técnicas próprias da CASP, integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais. Sendo assim, as demais entidades devem seguir parcialmente tais regras, o suficiente para garantir procedimentos de prestações de contas e controle social.

Para suprir da melhor forma a necessidade de informações aos gestores e sociedade por meio da instrumentalização do controle, surgiu a unidade contábil. A NBC T 16.1 a define como “soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público resultará em novas unidades contábeis”. E são classificadas em:

- (a) Originária – representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
- (b) Descentralizada – representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária;
- (c) Unificada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas;
- (d) Consolidada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias.

As unidades contábeis serão utilizadas nos registros dos atos e fatos que envolvem o patrimônio público, para a prestação de contas, instrumentalização do controle social, evidenciação de resultados e para fins de atender as exigências legais ou necessidades gerenciais (CFC, 2008).

2.5.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis

A NBC T 16.2 foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.129/08 e editada pela Resolução CFC nº. 1.268/09. A norma estabelece a definição de patrimônio público, sua classificação, e as definições sobre a estruturação do sistema de informação contábil.

A definição de patrimônio público segundo esta norma, já foi citada neste trabalho. Quanto à classificação dos elementos patrimoniais, “a norma estabelece critérios para o ativo e o passivo, classificando-os em circulante e não circulante,

com base nos atributos de conversibilidade ou liquidez e exigibilidade” (CRCRS, 2014, p.16).

Conforme a NBC T 16.2 sistema contábil representa “a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público”. Sua finalidade é de nortear a tomada de decisões, a instrumentalização do controle social e a prestação de contas.

O sistema contábil é dividido em quatro subsistemas de informações, orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação. Sendo todos já definidos e explicados no item 2.2 deste trabalho.

Com a edição desta norma, ficaram extintos os sistemas financeiro e permanente, incidindo à categoria de atributo da informação contábil, passando a integrar a natureza da informação de caráter patrimonial (CRCRS, 2014).

Essa subdivisão do sistema contábil possibilita a adequada demonstração do patrimônio público e ajuda a administração pública em seu desenvolvimento, avaliações e transparência da gestão.

2.5.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil

A NBCT 16.3 estabelecida pela Resolução CFC 1.130/08 apresenta as bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público.

A norma define como planejamento:

O processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados (CFC, 2008).

Os planos hierarquicamente interligados se traduzem no PPA, LDO e LOA. Dessa forma, através do estabelecimento das metas e com auxílio de orçamento, busca-se atingir os objetivos desejados.

“Essa norma traz como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, em que, além de evidenciar a execução da LOA, pretende-se acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA” (CRCRS, 2014, p. 18).

2.5.4 NBC T 16.4 – Transações no setor público

A NBC T 16.4, aprovada pela Resolução 1.131/08 e alterada pela Resolução CFC nº 1.437/13, estabelece os conceitos, natureza e tipicidade das transações no setor público.

A norma define transações no setor público através da Resolução CFC nº 1.437/13 como:

Os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

De acordo com a norma as transações se caracterizam conforme suas características e seus reflexos no patrimônio público, sendo classificadas nas seguintes naturezas:

- (a) econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;
- (b) administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público (CFC, 2008).

A NBC T 16.4 explica que variações patrimoniais são transações que provocam alterações nos elementos patrimoniais da entidade. E se caracterizam em quantitativas, quando aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, e em qualitativas, quando alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

A norma trata ainda das transações que envolvem valores de terceiros, que são aquelas onde “a entidade do setor público responde como fiel depositária e que

não afetam o seu patrimônio líquido, e [...] devem ser demonstradas de forma segregada” (CFC, 2008).

2.5.5 NBC T 16.5 – Registro contábil

A NBC T 16.5 foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.132/08 e editada pela Resolução CFC nº 1.437/13, e estabelece os critérios e as formalidades a serem respeitados no momento do registro dos atos e fatos contábeis.

Segundo o CRCRS (2014), fica claro que o regime contábil aplicado ao setor público é o de competência integral e que o diário e o razão são fontes de informações contábeis permanentes.

A norma define documento de suporte como “qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil”.

A entidade pública deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis e no momento de sua realização ter como base os Princípios de Contabilidade, sendo eles: Comparabilidade, Compreensibilidade, Confiabilidade, Fidedignidade, Imparcialidade, Integridade, Objetividade, Representatividade, Tempestividade, Uniformidade, Utilidade, Verificabilidade e Visibilidade.

A entidade do setor público deve sustentar um sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

- (a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- (b) a função atribuída a cada uma das contas;
- (c) o funcionamento das contas;
- (d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza de informação;
- (e) excluía pela Resolução CFC n.º 1.437/13;
- (f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados (CFC, 2008).

Em relação à segurança da documentação contábil, “as entidades do setor

público devem desenvolver procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos”, conforme instituído na NBC T 16.5.

Os registros contábeis devem ser realizados integralmente no momento em que ocorrerem e seus efeitos devem estar evidenciados nas demonstrações contábeis do período a que se referem.

A norma orienta que na ausência de norma contábil aplicado ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

Por fim, foi incluído pela Resolução CFC nº 1.437/13 a retificação do registro que pode ser feito através de estorno, transferência e transformação.

2.5.6 NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis

A NBC T 16.6 aprovada pela Resolução CFC 1.133/08 e editada pelas Resoluções CFC 1.268/09 e 1.437/13 estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

Como já comentado, a Portaria STN nº 438, de 12 de julho de 2012, aprovou alterações na estrutura das demonstrações contábeis já existentes na Lei 4.320/1964 e incluiu a DFC e a DMPL na lista das obrigаторiedades.

Ressalta-se que a Resolução CFC 1.437/13 excluiu a Demonstração dos Resultados Econômicos do quadro obrigatório, pois no setor público toda receita deve estar vinculada a uma despesa, então dificilmente o resultado seria positivo.

Desse modo, conforme a norma, as demonstrações contábeis elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas são:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- ~~(f) Demonstração do Resultado Econômico.~~ (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e
- (h) Notas Explicativas (CFC, 2008).

Como visto anteriormente, esse assunto já foi abordado neste trabalho, a partir do item 2.2.6. Foram destacados os objetivos e a estrutura para elaboração das DCASP, de acordo com essa norma e o MCASP.

As notas explicativas devem acompanhar as demonstrações contábeis para auxiliar no acompanhamento dos dados. A norma salienta que as notas explicativas “devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis”.

Em relação à divulgação das DCASP, a NBC T 16.6 coloca que pode ser realizada por meio de publicação na imprensa oficial, divulgação para sociedade em local e prazos indicados e por meios de comunicação eletrônicos, e remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos.

Desse modo, a NBC T 16.6 agrega mais instrumentos que proporcionam mais transparência da gestão fiscal e na forma de acesso e divulgação à sociedade, ressalta CRCRS (2014).

2.5.7 NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis

A NBCT 16.7 aprovada pela Resolução CFC 1.134/08, trata dos procedimentos a serem adotados em respeito à consolidação das demonstrações contábeis.

A norma define consolidação das demonstrações contábeis como “o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada”.

Para isso a norma ainda delimita que a consolidação deve vir complementada por notas explicativas que contenham:

- (a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- (b) procedimentos adotados na consolidação;
- (c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- (d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- (e) eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas (CFC, 2008).

Conforme a NBC T 16.7, as demonstrações consolidadas devem envolver as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação e os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento.

A norma contribui para a compreensão dos artigos 111 da Lei 4.320/1964 e 51 da Lei Complementar nº 101/2000, que determinam que cabe à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da federação.

2.5.8 NBC T 16.8 – Controle interno

A NBC T 16.8 aprovada pela Resolução CFC nº 1.135/08 estabelece “referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade”.

Essa norma tem o objetivo de reforçar a importância do controle interno dentro de uma entidade, abrangendo todo seu patrimônio.

Controle interno sob o enfoque contábil tem o objetivo de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;

- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (CFC, 2008).

Para atingir os itens citados acima, o sistema de controle interno é classificado como operacional, contábil e normativo. O operacional está relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade, o contábil à veracidade e à fidedignidade dos registros e demonstrações contábeis, e o normativo à observância da regulamentação pertinente.

Segundo a norma, a estrutura de controle interno compreende em ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Sendo assim, a eficiência e a eficácia das informações contábeis dentro de uma entidade pública dependem de uma boa estruturação do controle interno, podendo dessa forma, auxiliar na tomada de decisões.

2.5.9 NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão

A NBC T 16.9 aprovada pela Resolução CFC nº 1.136/08, tem como objetivo estabelecer os critérios de mensuração e reconhecimento do imobilizado e os métodos de depreciação, amortização e exaustão.

Para que a ciência contábil seja aplicada na sua essência, e o patrimônio público seja evidenciado, é necessário o registro da depreciação, amortização e exaustão. A norma assim os define:

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis (CFC, 2008).

A NBC T 16.9 estabelece que para o registro de depreciação, amortização e exaustão devem ser observados alguns aspectos: obrigatoriedade do seu reconhecimento; valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como

decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo; e, as circunstâncias que podem influenciar seu registro.

A norma ressalta que “os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente”, podendo ser adotados os métodos das quotas constantes, das somas dos dígitos e das unidades produzidas.

Em relação à divulgação, para cada classe do imobilizado deve ser elaborada em nota explicativa os itens citados abaixo:

- (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados (CFC, 2008).

Conforme o CRCRS (2014), as entidades públicas, por meio da depreciação, amortização e exaustão, poderão dimensionar o comprometimento das receitas e o impacto orçamentário para reposições e manutenção do patrimônio utilizado para a prestação de serviços públicos, melhorando o processo de planejamento, o sistema de custos e o conhecimento do ativo imobilizado.

2.5.10 NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público

A NBC T 16.10 aprovada pela Resolução CFC nº 1.137/08 e alterada pela Resolução CFC 1.437/13 prevê os critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos que integram o patrimônio público.

Uma correta avaliação e mensuração dos bens pertencentes ao patrimônio é fator essencial para garantir a adequada evidenciação do patrimônio público.

Desse modo, a norma define os critérios de avaliação e mensuração para as disponibilidades, os créditos e dívidas, os estoques, os investimentos permanentes, o ativo imobilizado e o intangível.

O CRCRS (2014) apresenta de uma forma sintética os critérios de

mensuração e as devidas contas, porém, essas são as regras gerais e resumidas, a norma apresenta uma série de exceções que devem ser observadas.

Quadro 7 – Critérios de mensuração

CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO	GRUPO DE CONTAS
Valor original ou de aquisição	- Disponibilidade, estoques, direitos e obrigações - Investimentos sem influência significativa - Imobilizado - Intangível
Ajustados a valor presente	Direitos e obrigações pré-fixadas
Ajustados ao custo total	Direitos e obrigações pós-fixadas
Pela estimativa de realização futura	Provisões
Pelo custo médio ponderado	Saídas dos estoques
Equivalência patrimonial	Investimentos com influência significativa

Fonte: Da autora, adaptado de CRCRS (2014, p. 41).

A entidade deve escolher um modelo de custo ou um modelo de reavaliação conforme sua política contábil, devendo adotar o método escolhido para uma classe inteira de ativos imobilizados, salvo disposição legal contrária, conforme estabelece a norma (CFC, 2008).

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos uma vez por ano para as contas cujos valores de mercado se alteram significativamente ou a cada quatro anos para as demais contas.

Segundo o CRCRS (2014, p. 47), “denomina-se reavaliação quando o ativo tiver seu valor aumentado em relação ao valor contábil. Se o valor de mercado for inferior, denomina-se redução ao valor recuperável”.

“Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável devem ser registrados em contas de resultado” (CFC, 2008).

A avaliação patrimonial registra a situação real do patrimônio público, auxiliando na tomada de decisões e permitindo a comparabilidade entre os entes.

2.5.11 NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos do setor público

A NBC T 16.11 foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.366/11 e alterada pela Resolução CFC nº 1.437/13. Essa norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, bem como o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público, conforme já previsto nos artigos 99 da Lei nº 4.320/1964 e 50 da Lei nº 101/2000, que salientam a implantação de um sistema de custos. Sendo assim, os objetivos do SICSP são:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (CFC, 2008).

Conforme o CRCRS (2014), o SICSP deve ser estruturado da seguinte forma:

- Sistema de acumulação de custos: é a forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e podendo ser por ordem de serviço ou de forma contínua.
- Sistema de predeterminação de custos: caracteriza-se pela utilização do custo-padrão e do custo-meta, que é utilizado na fase de planejamento e desenvolvimento de produtos e serviços. Auxilia os gestores na definição de padrões para planejamento e decisões.
- Método de custeio: é a forma de apropriação dos custos, associado ao processo de identificação e alocação ao objeto. Os principais métodos são o direto, variável, absorção, por atividade ou ABC e pleno. Cabe à entidade pública decidir qual será utilizado, levando em conta a obtenção

de informações de custos.

A norma estabelece alguns atributos para a informação de custos, como relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade, fazendo com que a informação seja bem elaborada, transparente e de grande auxílio para episódios já ocorridos, atuais e futuros.

A norma também reforça que é obrigatória a adoção do regime de competência patrimonial na geração de informação de custos.

A partir dessas informações é possível a elaboração da DRE e evidenciar o resultado econômico das ações do setor público. A Resolução CFC nº 1.437/13 determina que a DRE deva apresentar, de forma dedutível, a estrutura: “receita econômica dos serviços prestados, dos bens e dos produtos fornecidos; custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e, resultado econômico apurado”.

A implantação de um sistema de custos trará muitos benefícios, servindo como instrumento para a otimização de resultados e análise que proceda na escolha de ações mais viáveis para utilização dos recursos públicos, garantindo a eficácia dos serviços prestados.

A NBC T 16.11 considera que o sistema de custos deve ser implantado em todo o setor público, abrangendo todos os entes, a partir de 2012, destaca o CRCRS (2014).

2.6 Transparência na gestão pública

A Lei Complementar nº 101/2000 trouxe novas obrigações ao gestor público e estabelece condições para que haja transparência nos recursos públicos aplicados. A LRF prevê o seguinte:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução

Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Diante disso, as NBCASP foram editadas visando o cumprimento das determinações da LRF. Assim a sociedade tem o direito de acesso a essas informações, tanto aos instrumentos de planejamento quanto às demonstrações contábeis, gerando mais transparência na gestão e, por conseguinte maior controle e fiscalização da aplicação dos recursos públicos.

Ainda no artigo 48, a Lei Complementar 101/2000 em seu parágrafo único expõe que “a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O uso de um método auxilia e facilita a concretização dos objetivos almejados, proporcionando segurança, economia e racionalidade para finalizá-los, afirma Silva (2010).

“Pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim, e método científico como um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir um conhecimento” (GIL, 2012, p. 8).

Diante desse contexto, será apresentada a classificação da pesquisa, caracterização da população e amostragem. Em seguida, como foi realizada a coleta, análise e interpretação dos dados obtidos e as limitações do método.

3.1 Pesquisa

A pesquisa é um procedimento formal, que segue um método reflexivo e requer tratamento científico, objetivando conhecimentos sobre a realidade ou descobrir verdades inacabadas (LAKATOS; MARCONI, 2010).

Neste item será enquadrada a pesquisa conforme a abordagem do problema, quanto aos objetivos e aos procedimentos.

3.1.1 Pesquisa quanto à abordagem do problema

Quanto à sua abordagem, a pesquisa é classificada como qualitativa e quantitativa.

Conforme Beuren (2006, p. 92), na pesquisa qualitativa “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”, destacando características não observadas na abordagem quantitativa.

A pesquisa qualitativa estuda fenômenos e processos sociais, não levando em conta dados estatísticos. Segundo Gil (2012, p. 29), essa pesquisa leva em consideração “as motivações, crenças, valores, representações sociais e econômicas, que permeiam a rede de relações sociais”.

Neste estudo, utilizou-se pesquisa qualitativa na abordagem teórica, a partir da pesquisa bibliográfica, onde foram buscadas informações para posteriormente comparar com os dados coletados.

“A pesquisa quantitativa é guiada pelo modelo de investigação conhecido como hipotético dedutivo”, destaca Silva (2010, p. 27), e acrescenta que “nesse método, surge o problema e a conjectura, que serão testados pela observação e pela experimentação”.

A pesquisa quantitativa se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos desde a coleta até o tratamento de dados, salienta Beuren (2006). Esta pesquisa é quantitativa no momento de coletar e analisar os dados das respostas objetivas, de forma estatística, com análise comparativa.

3.1.2 Pesquisa quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos estabelecidos para este trabalho, a pesquisa se enquadra como exploratória e descritiva.

A pesquisa exploratória é escolhida quando o tema é pouco explorado, a fim de proporcionar uma visão geral, esclarecendo e modificando conceitos e ideias, afirma Gil (2012).

Dessa mesma forma, Beuren (2006, p. 80), coloca que a pesquisa exploratória “consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente”.

Esta pesquisa teve como objetivo buscar maiores informações a respeito da convergência das normas brasileiras de contabilidade com as normas internacionais, posteriormente os dados coletados foram analisados pela pesquisa descritiva. O estudo foi realizado nos municípios do Vale do Taquari, sendo uma amostra ainda não pesquisada anteriormente.

Em relação à pesquisa descritiva, Gil (2012) ressalta que a finalidade é a definição das características de determinada população ou fenômeno. Essa pesquisa pode ir além de uma simples identificação da existência de relações entre variáveis, determinando também a natureza dessa relação.

Beuren (2006, p. 81) coloca que a pesquisa descritiva é utilizada na análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil, como questões “relacionadas às características próprias da profissão contábil em instrumentos contábeis utilizados na gestão das organizações”.

Na coleta e análise dos dados esta pesquisa foi descritiva, pois teve como finalidade identificar e descrever a percepção dos profissionais da contabilidade em relação à adesão das NBCASP.

3.1.3 Pesquisa quanto aos procedimentos

Quanto aos procedimentos que foram utilizados para a obtenção de dados, se enquadram à pesquisa bibliográfica e à pesquisa de levantamento de campo ou *survey*.

A pesquisa bibliográfica abrange toda bibliografia pública a respeito do tema a ser estudado. Essa pesquisa envolve inúmeros instrumentos, dentre eles, monografias, revistas, livros e comunicação oral, coloca Marconi e Lakatos (2010).

Seguindo esse mesmo raciocínio, Beuren (2006), destaca que a partir das

obras de outros autores o pesquisador terá informações importantes sobre o objeto de pesquisa. Na elaboração de um trabalho monográfico, esse tipo de pesquisa sempre estará presente, geralmente, no capítulo de fundamentação teórica.

Para a elaboração do referencial teórico deste trabalho foram utilizados livros, artigos científicos, leis, portarias, resoluções, normas e outras publicações em meio eletrônico.

A pesquisa de levantamento é mais utilizada em estudos descritivos e consiste na coleta de dados de uma população onde o objetivo é saber o comportamento da mesma, de forma clara e direta, afirmam Gil (2012) e Silva (2010).

Beuren (2006) destaca que esse tipo de pesquisa é importante na área contábil, sendo que mostra a realidade de determinada população ou amostra de empresa em relação a questões contábeis, oferecendo informações úteis.

Em conjunto com a pesquisa bibliográfica, foi realizado um levantamento por meio de questionário, também denominado *survey*, que destinou o levantamento de informações escritas, ações ou opiniões por parte dos entrevistados, em relação à adoção das normas.

3.2 População e amostragem

Lakatos e Marconi (2010) definem população como o conjunto de indivíduos que possuem determinadas características em comum, tendo como delimitação a esclarecimento de fatos e atos que serão investigados.

“População ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade de características definidas para determinado estudo” (BEUREN, 2006, p. 118).

Amostragem é necessária quando não se pode analisar a população como um todo, pesquisando apenas uma parte dela, ou seja, é um subconjunto do universo ou da população, ressalta Gil (2012).

A população deste estudo engloba os municípios que abrangem a região do Vale do Taquari e a amostra delimita-se ao responsável pelo setor de contabilidade de cada município.

Pelo motivo de possuírem conhecimento do assunto e por terem condições de responder as questões propostas, a pesquisa foi encaminhada aos profissionais da contabilidade ou responsáveis de cada município.

3.3 Coleta de dados

A coleta de dados foi feita através de um questionário com o intuito de responder o problema abordado pela pesquisa, ou seja, verificar se os municípios do Vale do Taquari estão adaptados às NBCASP.

Questionário, segundo Gil (2012, p. 121) é a “técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações” sobre o assunto abordado. As perguntas devem ser claras, concretas e compreensíveis à população estudada, salienta Beuren (2006), permitindo assim uma única interpretação.

A pesquisa foi realizada através de um questionário elaborado em ambiente *online*, que foi enviado para os *e-mails* dos profissionais da área contábil de cada prefeitura, após ser feito contato telefônico com cada um deles. O questionário ficou dividido em 15 (quinze) questões, com perguntas intencionais ou dirigidas, com questões afirmativas, para obter os dados solicitados.

3.4 Análise e interpretação dos dados

Gil (2012) explica claramente quais são os objetivos da análise e interpretação:

A análise tem como objetivo organizar e sumariar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos (GIL, 2012, p. 156).

Após a coleta de dados, com o auxílio do *software Microsoft Excel*, as informações foram organizadas em planilhas e tabelas para melhor visualização e interpretação dos dados. Após foram compostos gráficos que auxiliaram o desenvolvimento do trabalho, visando verificar a relação entre as variáveis e também obter de forma mais clara e precisa os resultados almejados. A pesquisa bibliográfica realizada serviu de base para a realização do trabalho e para a análise das informações coletadas.

3.5 Limitações do método

Na pesquisa bibliográfica pode conter dados desatualizados e equivocados, que elencam possíveis erros nas fontes consultadas, comprometendo a qualidade do conteúdo, comenta Silva (2010).

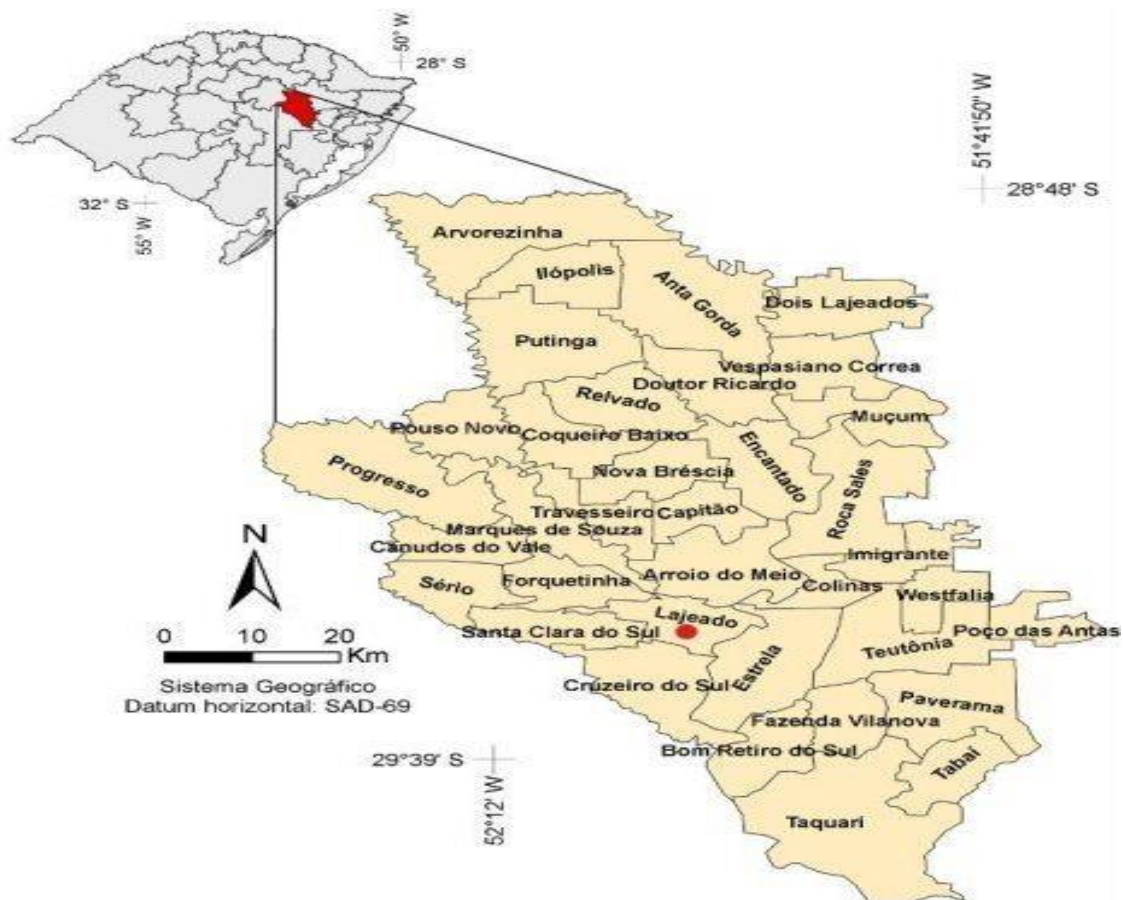
As limitações relacionadas à pesquisa de levantamento de campo ou *survey* são a percepção subjetiva usada pelas pessoas entrevistadas, o que pode distorcer os dados. Os fatores interpessoais e institucionais não são aprofundados por esse método, que também proporciona uma visão estática do fenômeno estudado, ressalta Gil (2012).

Como limitações para a pesquisa podem ser consideradas as constantes mudanças na legislação e a falta de compreensão na legislação pertinente ao assunto e às normas. Outra limitação advém de que as informações serão obtidas de respostas vindas dos responsáveis no setor contábil dos municípios do Vale do Taquari, podendo não representar a total realidade de outros municípios se comparados a outras regiões.

4 VALE DO TAQUARI

O Vale do Taquari é localizado na Região Central do Rio Grande do Sul e fica em média 150 km de Porto Alegre. É formado por 36 municípios e ocupa uma área de 4.826,7 km² onde vivem 348.435 pessoas, conforme dados da Fundação de Economia e Estatística – FEE/RS (2014).

Figura 1 - Vale do Taquari



Fonte: Sescon-RS.

Atualmente, os municípios mais populosos são: Lajeado, Estrela, Teutônia, Taquari, Encantado e Arroio do Meio, que correspondem a 60,41% do total população regional, segundo a FEE/RS.

A região ocupa a segunda colocação estadual em produtividade rural (R\$/km²), onde são registrados 43 mil produtores rurais que se dedicam à agricultura e pecuária.

Enquanto os municípios menores se destacam na agropecuária, os maiores predominam-se em atividades ligadas à indústria e ao setor de serviços e comércio. O produto interno bruto (PIB) é de R\$ 9,5 milhões, e o PIB per capita é de R\$ 28.669,00 (FEE/RS 2015, ano-base 2012).

5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

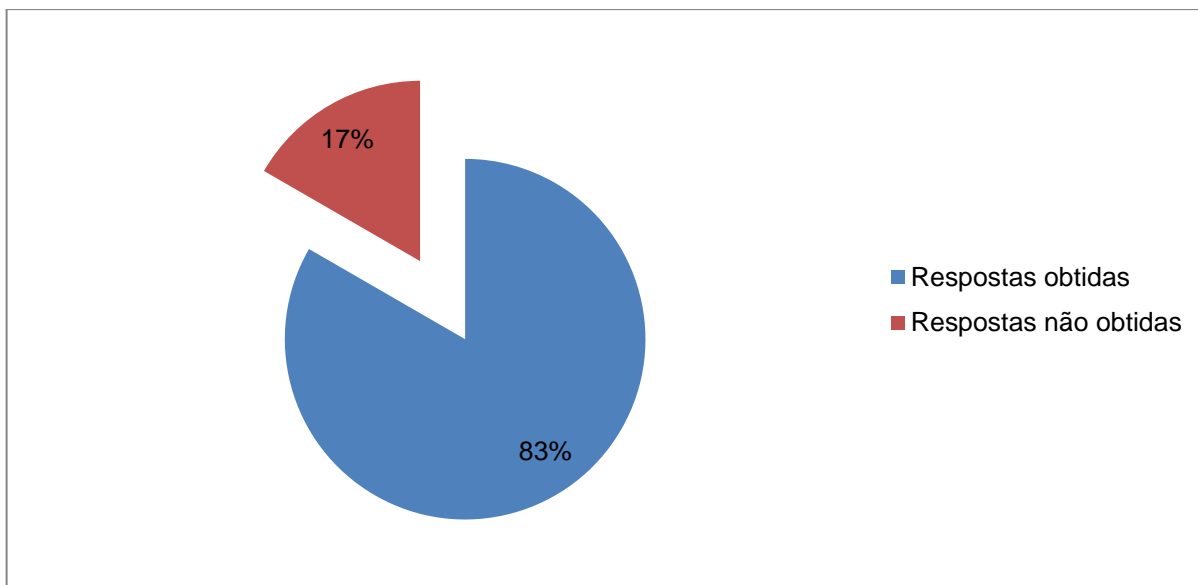
A presente pesquisa foi realizada com o intuito de verificar se os municípios do Vale do Taquari adaptaram-se às NBCASP. Para isso foi elaborado um questionário (APÊNDICE A) composto por 15 (quinze) questões claras e objetivas.

Para proporcionar maior agilidade e praticidade tanto para os entrevistados quanto para a entrevistadora, a coleta de dados foi realizada através de um formulário *online Google Docs*.

O primeiro passo foi o contato via telefone com os profissionais de contabilidade ou responsáveis de todos os municípios para esclarecimentos sobre a pesquisa e solicitação do *e-mail*, onde posteriormente o questionário foi enviado para cada um destes no dia 23 de dezembro de 2015. Foi estipulado o prazo para o envio da resposta até a data de 31 de janeiro de 2016.

Desse modo, dos trinta e seis municípios da região do Vale do Taquari para os quais foram enviados os questionários, obteve-se trinta respostas, como se pode verificar a seguir.

Gráfico 1 - Respostas obtidas através do questionário



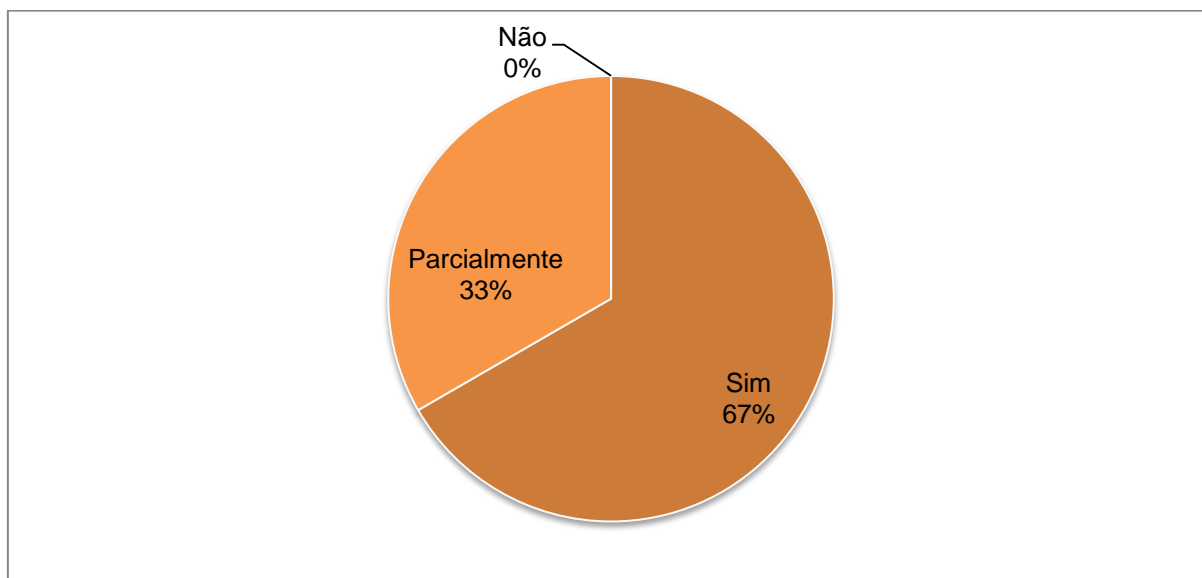
Fonte: Da autora (2016).

De acordo com o gráfico acima, o total de respostas obtidas é de 83%, sendo que os 17% não respondentes correspondem a seis municípios.

5.1 Análise das respostas do questionário

A seguir, a análise das respostas obtidas pelos trinta municípios respondentes representadas através de gráficos e tabela.

Gráfico 2 - Questão 1: As NBCASP já estão sendo adotadas pelo seu município?

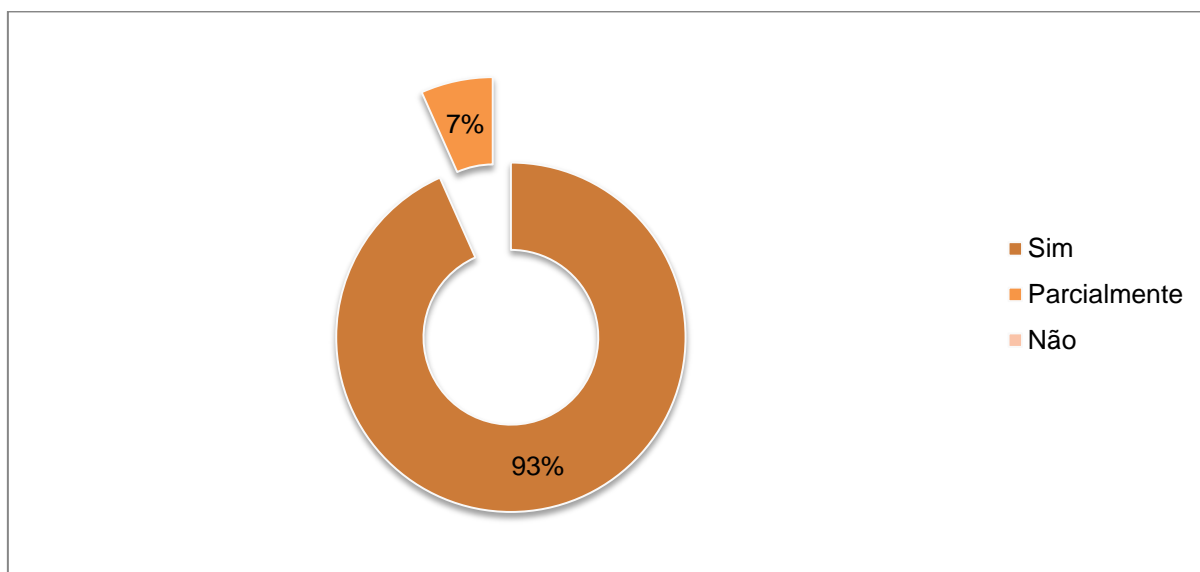


Fonte: Da autora (2016).

Das respostas obtidas, vinte delas (67%) são afirmativas, dez (33%) são parcialmente e não houve nenhuma resposta negativa.

Pode-se verificar que todos os municípios já adotaram as NBCASP ou estão em processo de adoção, isso evidencia que há uma conscientização da necessidade de adequação das normas.

Gráfico 3 - Questão 2: Seu município já implantou o plano de contas único no PCASP?

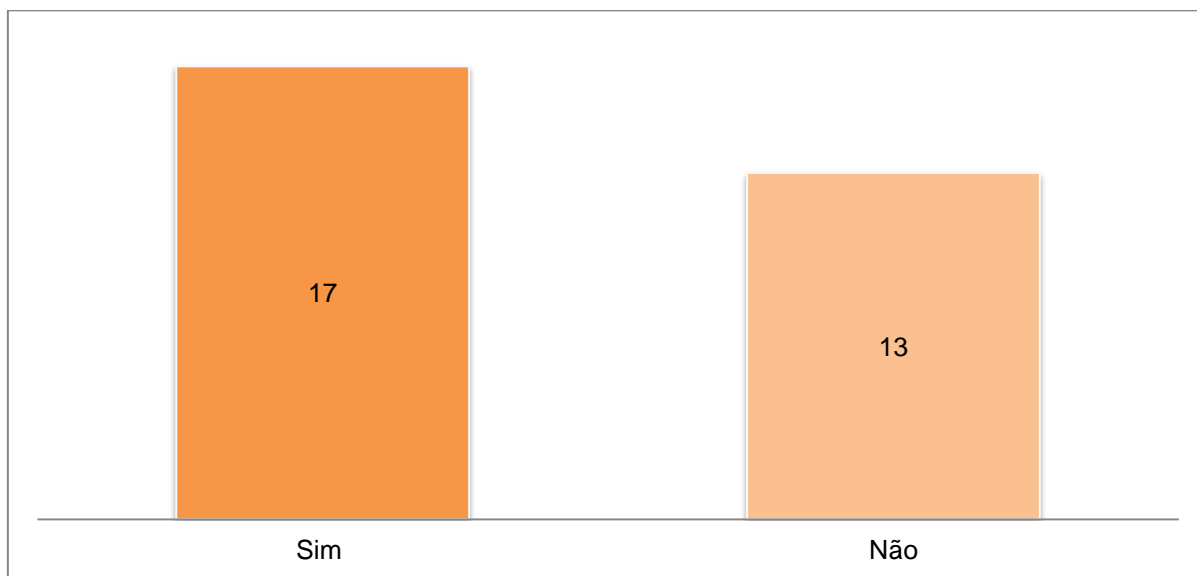


Fonte: Da autora (2016).

Dos respondentes, vinte e oito afirmaram já possuir um plano de contas único em seu município o que corresponde a 93%. O restante, ou seja, dois municípios (7%) responderam que o processo está parcial e nenhum respondeu negativamente.

Outra vez percebe-se a preocupação em estar adequados às normas, onde a maioria dos municípios já possui um plano de contas único.

Gráfico 4 - Questão 3: Você, profissional da contabilidade, está enfrentando dificuldade em relação à implantação das NBCASP?



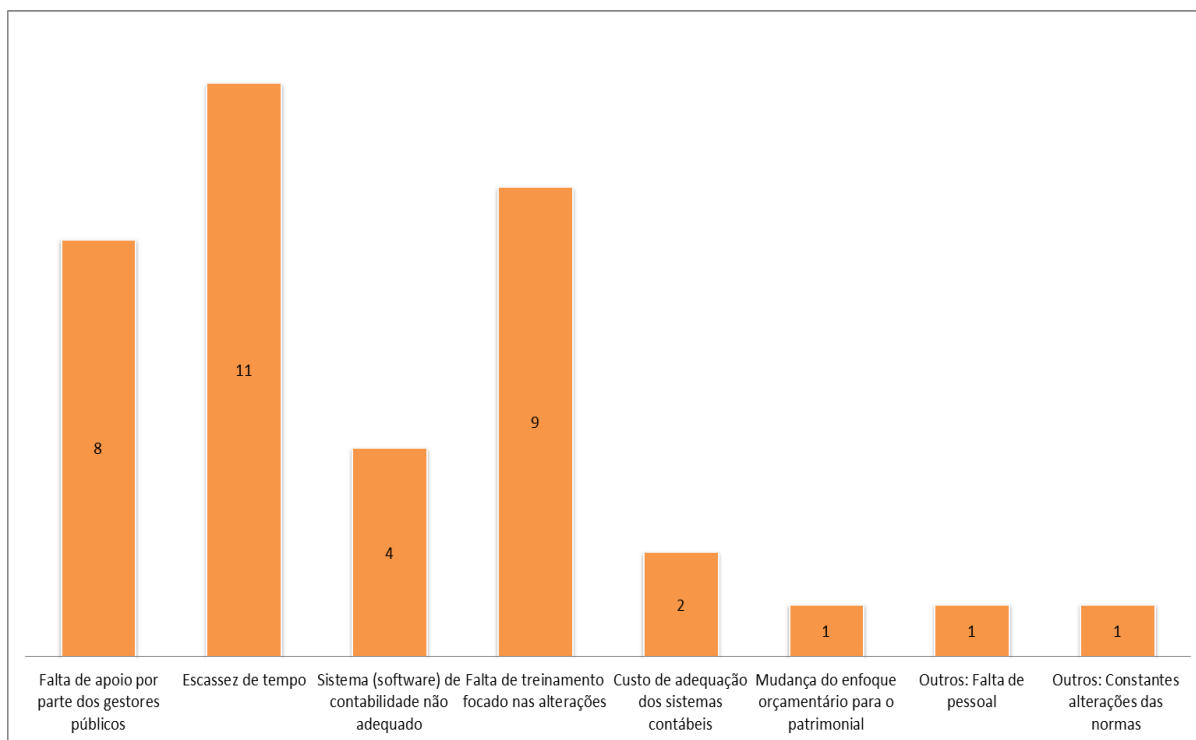
Fonte: Da autora (2016).

Tudo que é novo ou causa grandes mudanças na maioria das vezes acaba gerando dificuldades para o profissional se atualizar, o que pode prejudicar o processo de adesão das normas de contabilidade.

De acordo com o gráfico acima, dezessete profissionais estão enfrentando ou enfrentaram dificuldades em relação à implantação das NBCASP, que corresponde a 57% das respostas obtidas.

Desses dezessete profissionais, dezesseis deles responderam quais foram as dificuldades enfrentadas. Visto que cada um deveria escolher três dificuldades mais vivenciadas, conforme o gráfico a seguir.

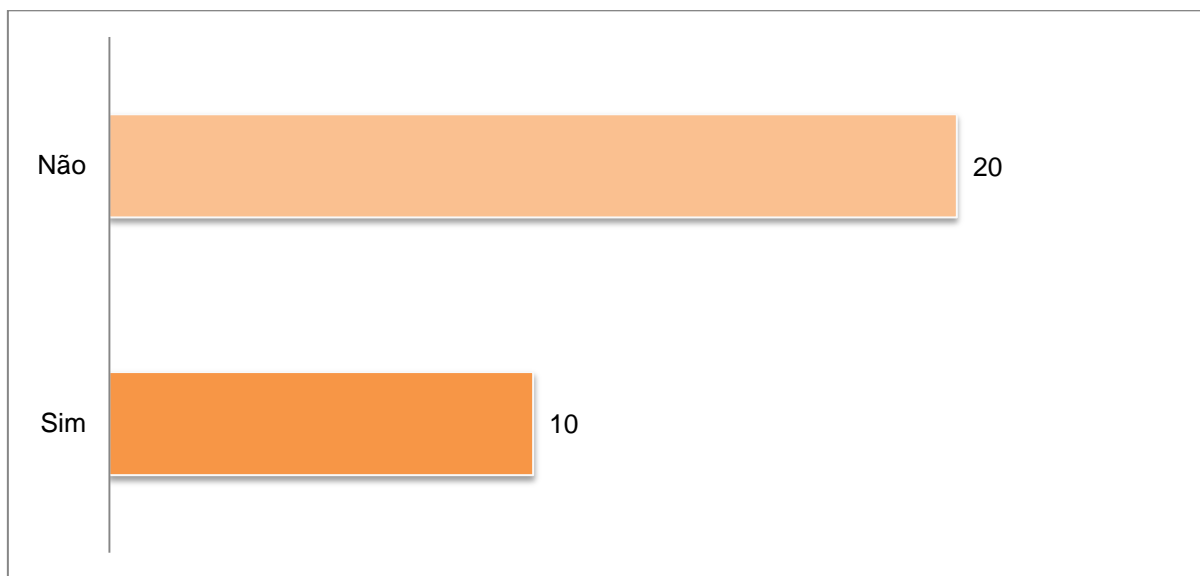
Gráfico 5 - Questão 3.1: Se afirmativo, assinale a(s) maior (es) dificuldade (s) enfrentadas durante a implantação das novas normas?



Fonte: Da autora (2016).

Podemos verificar que a dificuldade mais enfrentada pelos profissionais de contabilidade é a escassez de tempo, apontada por onze dos dezesseis respondentes. Seguido pela falta de treinamento focado nas alterações com nove apontamentos, falta de apoio por parte dos gestores públicos com oito apontamentos, sistema (*software*) de contabilidade não adequado com quatro apontamentos, custo de adequação dos sistemas contábeis com dois apontamentos, mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial com um apontamento e foi escrito outras duas dificuldades não apresentadas na questão que são a falta de pessoal e as constantes alterações das normas.

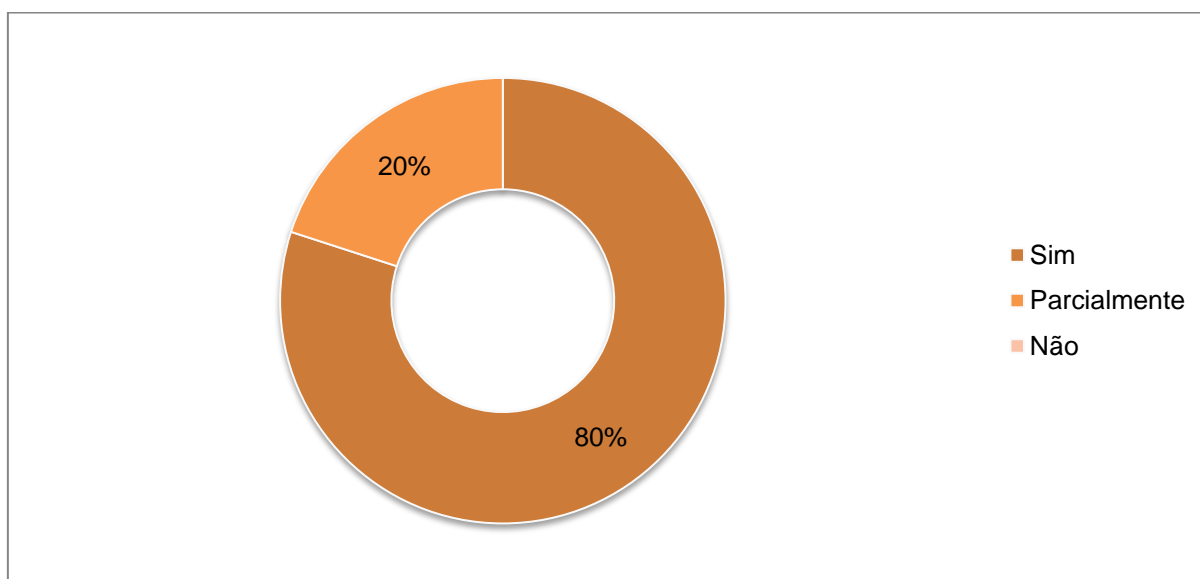
Gráfico 6 - Questão 4: Verificou-se a necessidade de consultoria externa e/ou contratação de sistema de informação (*software*) para a aplicação das normas?



Fonte: Da autora (2016).

Conforme o gráfico, vinte dos trinta respondentes não necessitaram de consultoria externa e/ou contratação de sistema de informação (*software*) para a aplicação das normas, o que corresponde a 67% das respostas. O restante, 33% afirmaram que necessitaram de auxílio.

Gráfico 7 - Questão 5: As novas informações estão ou serão divulgadas para o público por meio do site da prefeitura?



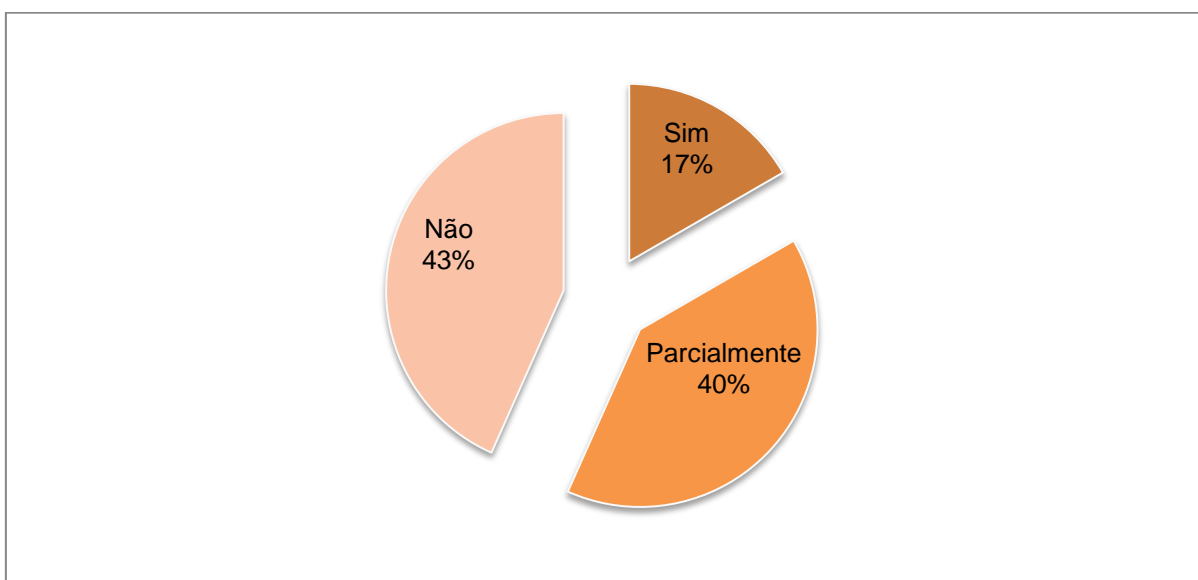
Fonte: Da autora (2016).

Das respostas obtidas, 80% (24 municípios) afirmaram que as novas informações estão sendo ou serão divulgadas por meio do *site* da prefeitura, os

outros 20% (6 municípios) responderam parcialmente. Não houve nenhuma resposta negativa.

Conforme a NBC T 16.6 uma das maneiras que os municípios devem divulgar as demonstrações contábeis é pelos “meios de comunicação eletrônicos de acesso público”, como por exemplo, o *site* de cada prefeitura.

Gráfico 8 - Questão 6: A sua Prefeitura já dispunha de um controle efetivo, qualitativo e quantitativo, do seu patrimônio público mesmo antes da edição da NBC T 16.2?

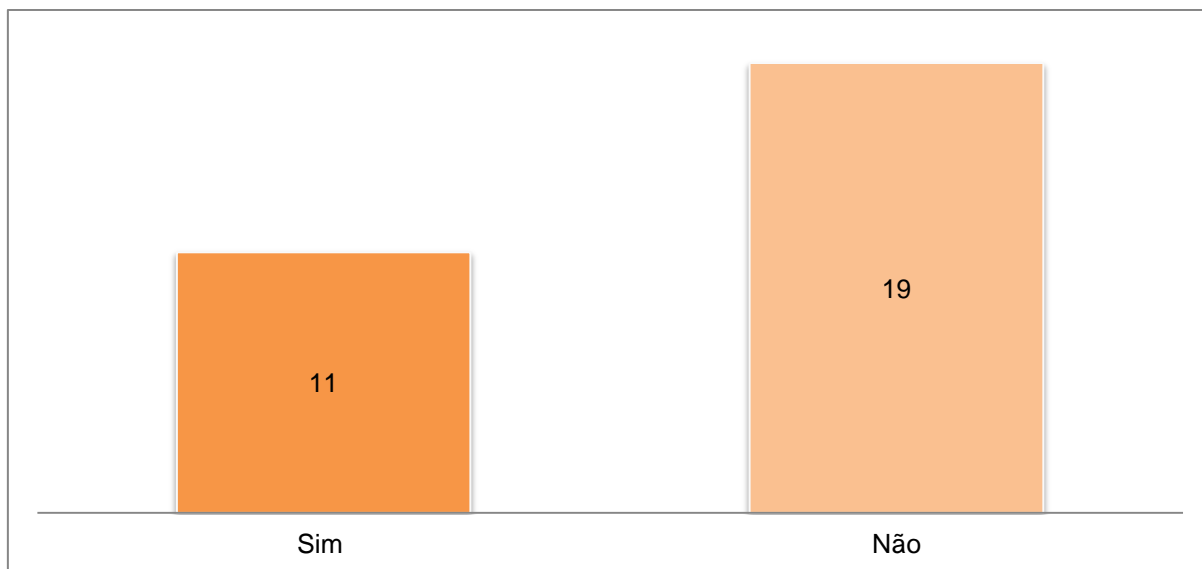


Fonte: Da autora (2016).

De acordo com o gráfico acima, apenas cinco prefeituras (17%) dispunham de um controle efetivo, qualitativo e quantitativo, do seu patrimônio público. Doze delas (40%) dispunham parcialmente e a maioria representada por treze prefeituras (43%) responderam negativamente.

Isso significa que a maior parte dos municípios teve que se adequar conforme as novas atualizações da norma.

Gráfico 9 - Questão 7: Conforme a NBC T 16.2 a contabilidade pública é organizada em subsistemas de informações (orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação). Em sua Prefeitura, esses subsistemas encontram-se perfeitamente integrados entre si, de forma a subsidiar a administração pública com informações sobre o patrimônio público?

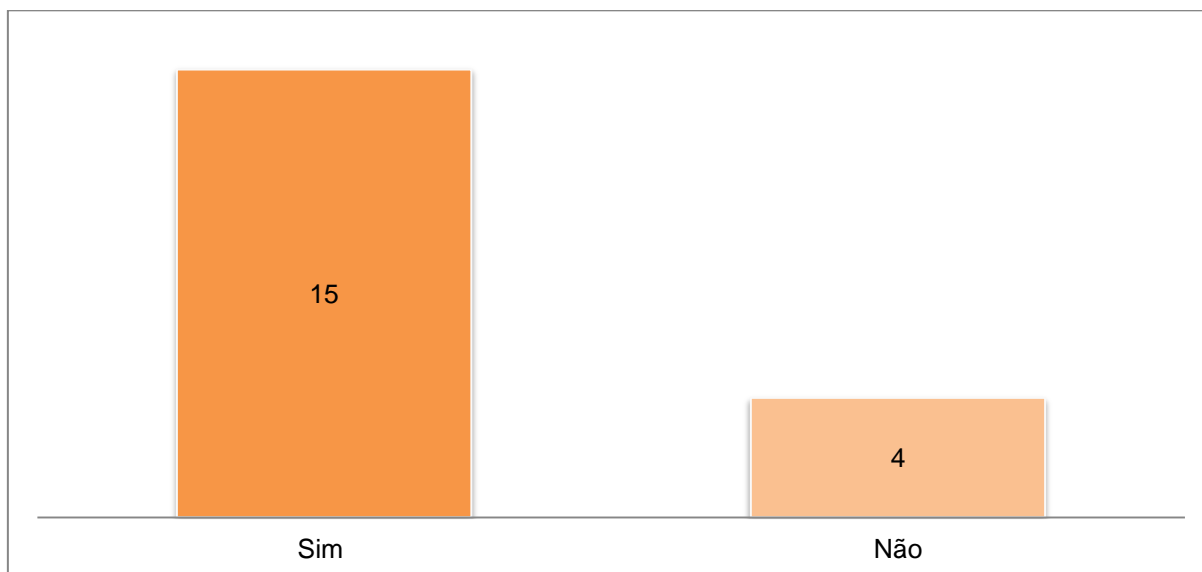


Fonte: Da autora (2016).

A integralização dos subsistemas de informação é de grande importância, pois auxiliam a administração pública em seu desempenho contábil, na avaliação dos resultados, metas, riscos entre outros benefícios.

Porém, o resultado encontrado demonstra que em dezenove prefeituras (63%) os subsistemas não se encontram perfeitamente integrados entre si. Apenas em onze prefeituras (37%) obteve-se resposta afirmativa.

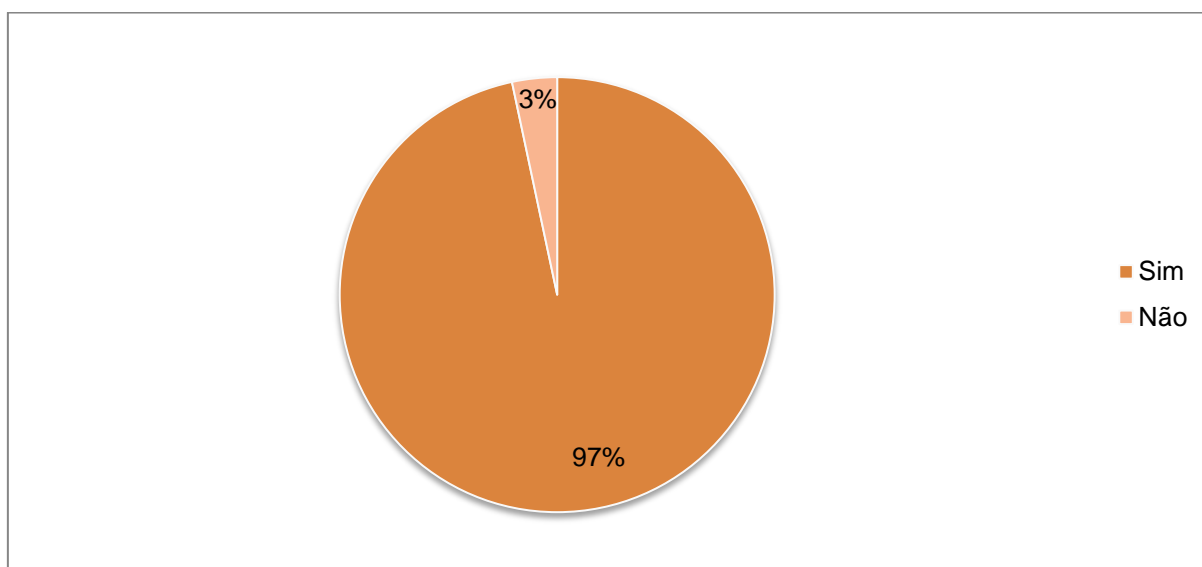
Gráfico 10 - Questão 7.1: Se negativo, sua Prefeitura já está adotando as medidas necessárias para o processo de adequação?



Fonte: Da autora (2016).

Dos dezenove municípios que responderam negativamente a pergunta anterior, quinze deles (79%) afirmaram que suas prefeituras já estão adotando as medidas necessárias para o processo de adequação. Apenas quatro delas (21%) responderam negativamente.

Gráfico 11 - Questão 8: Segundo a NBC T 16.5, a sua Prefeitura sustenta um sistema de informação contábil refletido em um plano de contas?



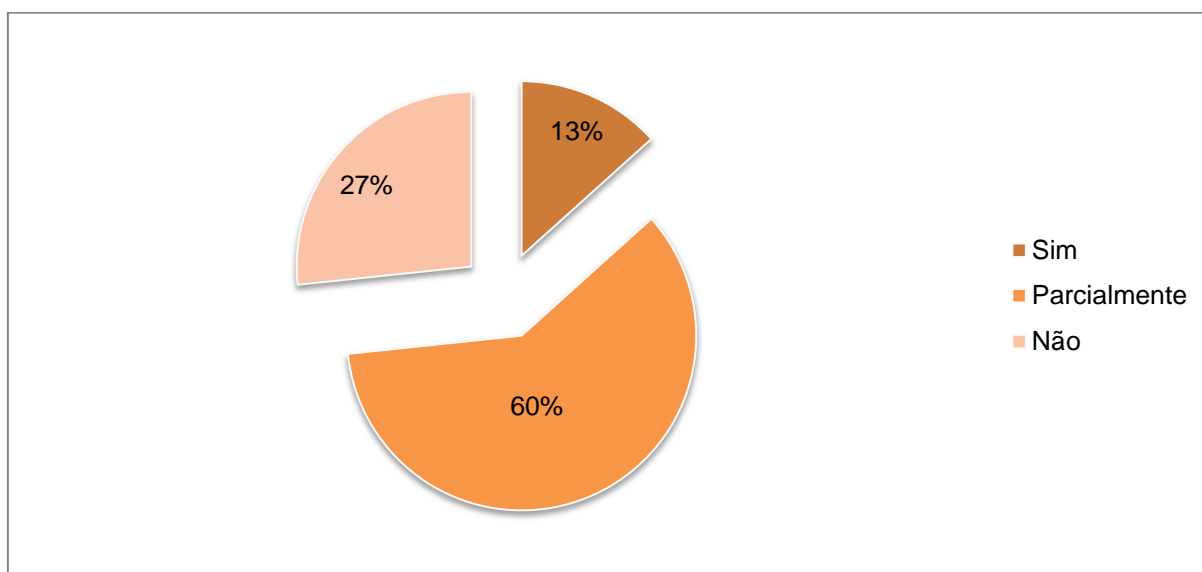
Fonte: Da autora (2016).

Conforme a NBC T 16.5 a entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda : a terminologia e

a função atribuída de todas as contas, o funcionamento das contas, a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros que afetam o patrimônio público e a tabela de codificação de registros.

Diante do gráfico acima, vinte e nove prefeituras (97%) sustentam um sistema de informação contábil refletido em um plano de contas. Apenas uma (3%) não sustenta.

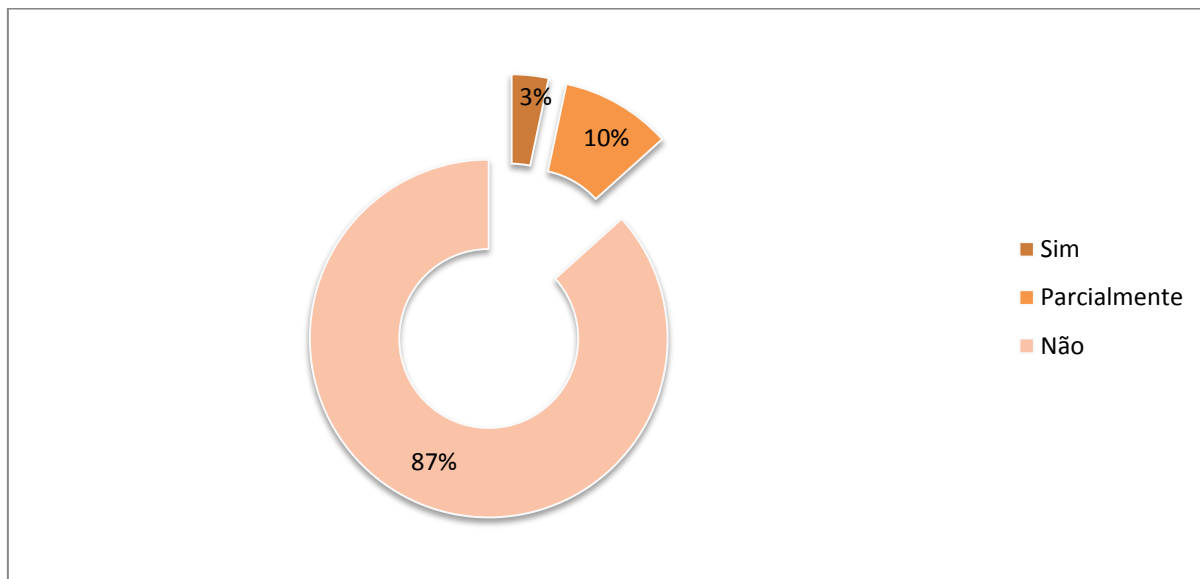
Gráfico 12 - Questão 9: A sua Prefeitura já possuía um sistema eficiente de gestão dos bens permanentes, mesmo antes da edição da NBC T 16.9?



Fonte: Da autora (2016).

Apenas quatro prefeituras afirmaram que já possuíam um sistema eficiente de gestão dos bens permanentes. Dezoito delas (60%) responderam parcialmente e oito (27%) responderam negativamente.

Gráfico 13 - Questão 10: A depreciação/amortização/exaustão dos bens permanentes já vinha sendo contabilizada em todos os órgãos do município antes da edição da NBC T 16.9?

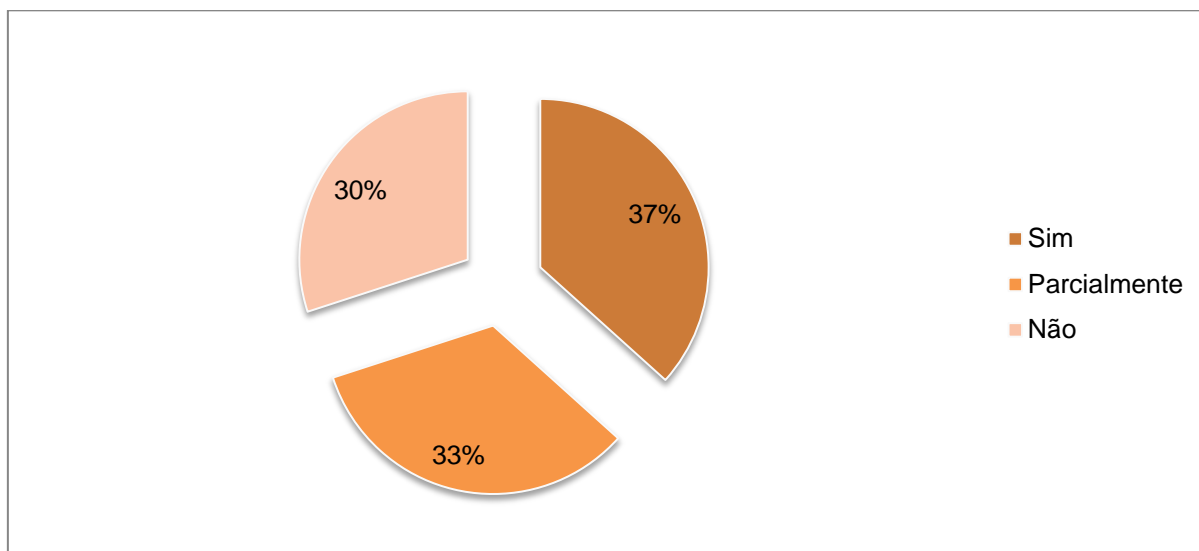


Fonte: Da autora (2016).

A maioria que corresponde a vinte e seis municípios (87%) respondeu que a depreciação/amortização/exaustão dos bens permanentes não estava sendo contabilizada em todos os órgãos do município antes da edição da NBC T 16.9. Três municípios (10%) responderam parcialmente e apenas um deles (3%) respondeu positivamente.

Conforme a NBC T 16.9 “os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente” e sua divulgação será através de notas explicativas que acompanham as demais demonstrações contábeis.

Gráfico 14 - Questão 11: No presente exercício, os bens permanentes existentes na sua Prefeitura encontram-se com os valores atualizados?

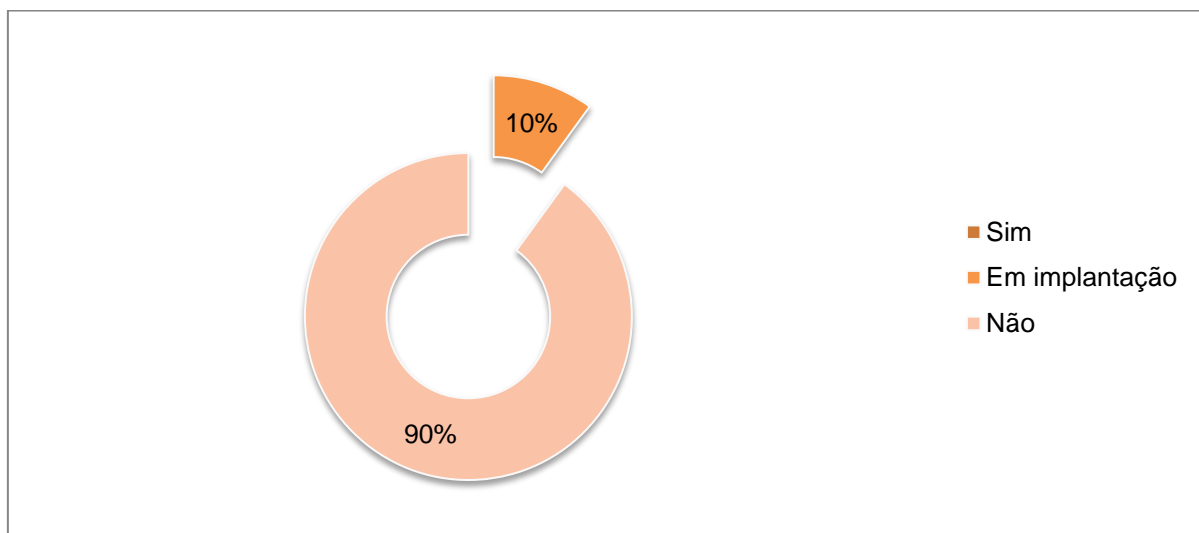


Fonte: Da autora (2016).

Nesta questão as respostas foram equilibradas. Dos respondentes, onze prefeituras (37%) estão com os valores dos bens permanentes atualizados, dez prefeituras (33%) estão com valores parcialmente atualizados e nove prefeituras (30%) não estão com valores atualizados.

É imprescindível que os valores dos bens permanentes estejam atualizados, dessa forma facilita o controle e a realização de cálculos de depreciação. Porém, são poucas as prefeituras que se encontram em integral atualização.

Gráfico 15 - Questão 12: Conforme a NBC T 16.11, sua Prefeitura já possui um sistema de informação de custos?



Fonte: Da autora (2016).

Um sistema de informação de custos trará inúmeros benefícios para a entidade pública e sua gestão. Como está escrito na NBC T 16.11 “o SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público”.

Conforme exposto no gráfico, a maioria das prefeituras (90%) ainda não possui um sistema de informação de custos. Apenas três prefeituras (10%) estão em processo de implantação de sistema.

Tabela 1 - Questão 13: Em relação às principais vantagens trazidas pela convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, qual o nível de importância de cada afirmação abaixo, em sua percepção: Grau de importância de 1 (pouco importante) e 5 (plenamente importante)

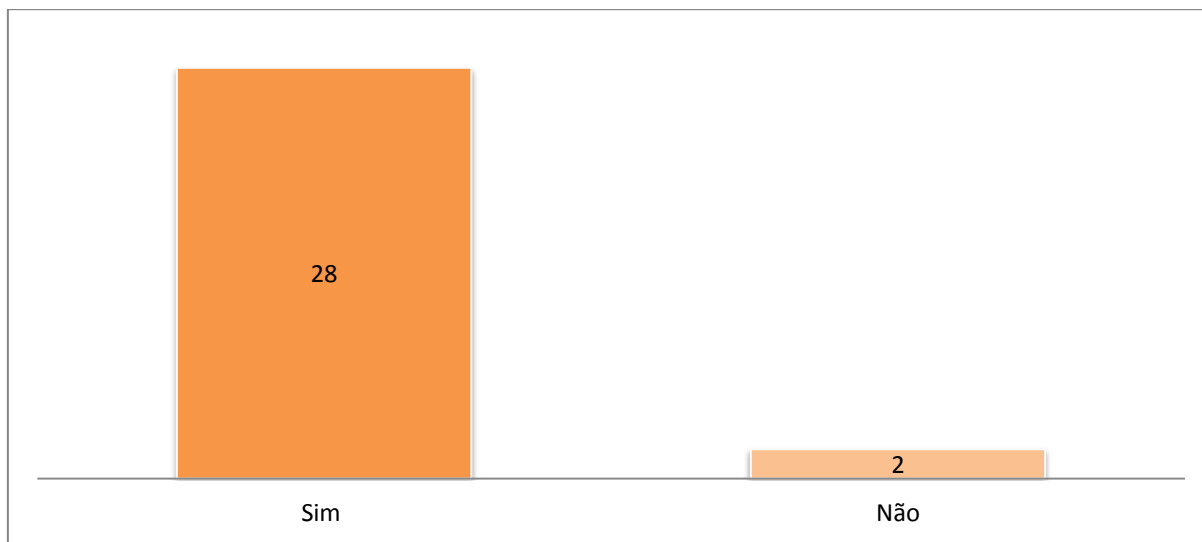
Elaboração de demonstrações contábeis mais confiáveis	Auxílio no cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei nº 4.320/1964	Efetivo controle patrimonial, com valores atualizados	Melhoramento no planejamento, resultando melhor gestão	Unificar as práticas contábeis, facilitando o entendimento	Inserção do Brasil no contexto democrático internacional
3	3	5	3	3	3
5	5	5	5	5	3
5	5	5	5	5	5
5	5	4	4	5	4
5	5	4	4	5	5
5	4	4	4	4	4
3	5	5	5	5	5
5	5	5	5	5	5
4	3	4	4	4	4
5	5	5	5	5	5
5	4	5	4	5	5
5	5	5	3	5	3
5	1	5	5	4	3
5	3	5	5	5	3
5	5	5	4	4	4
4	4	4	4	4	4
5	5	5	5	3	4
4	4	4	5	5	5
5	5	5	5	5	4
4	4	4	4	4	4
5	5	5	5	5	3
5	5	5	5	5	5
4	4	4	2	3	4
4	5	5	5	5	5
5	5	5	4	4	5
5	3	5	3	5	5
5	4	5	4	4	3
4	4	4	4	5	5
5	5	5	5	5	4
4	4	4	4	4	4
4,6	4,3	4,7	4,3	4,5	4,2
MÉDIA					

Fonte: Da autora (2016).

Segundo a opinião dos profissionais de contabilidade que responderam o questionário, as vantagens trazidas pela convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais citadas acima são de grande importância, atingindo a

média entre 4 e 5. A vantagem com maior média (4,7) é a de proporcionar efetivo controle patrimonial, com valores atualizados. Já a vantagem com menor média (4,2) é a inserção do Brasil no contexto democrático internacional.

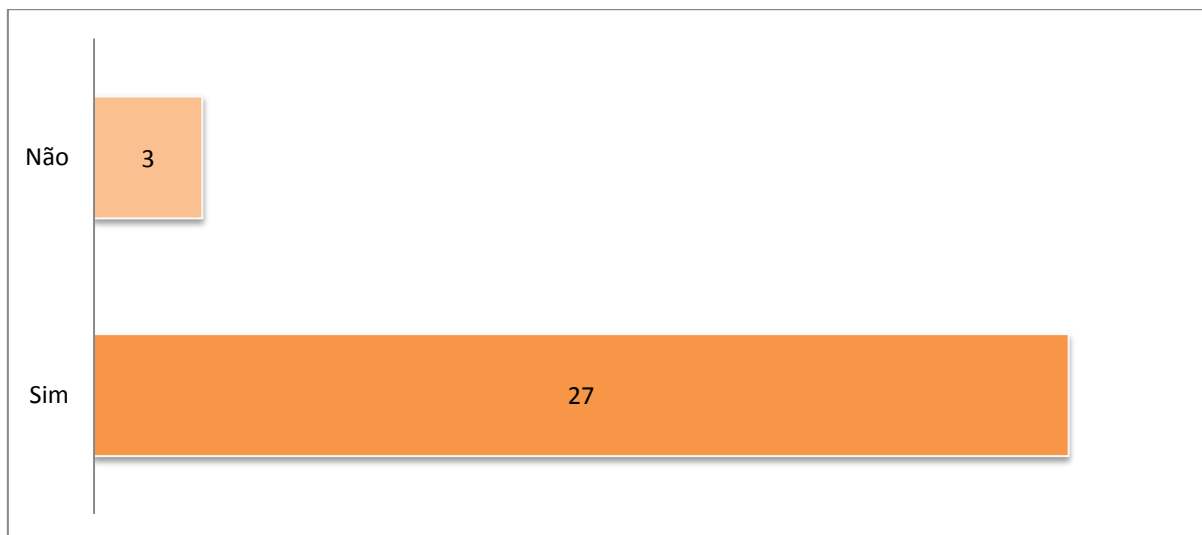
Gráfico 16 - Questão 14: Na sua opinião, a utilização das NBCASP irá contribuir para uma administração pública mais transparente e com maior responsabilidade na gestão?



Fonte: Da autora (2016).

Dos respondentes, vinte e oito (93%) afirmaram que a utilização das NBCASP irá contribuir para uma administração pública mais transparente e com maior responsabilidade. Apenas dois respondentes (7%) responderam negativamente.

Gráfico 17 - Questão 15: As NBCASP servirão como instrumento de controle dos gastos públicos por parte da sociedade em geral?



Fonte: Da autora (2016).

Conforme o gráfico, vinte e sete respostas (90%) são afirmativas e três (10%) são negativas. Ou seja, a maioria dos profissionais de contabilidade acredita que as NBCASP servirão como instrumento de controle dos gastos públicos por parte da sociedade em geral, garantindo maior transparência na gestão.

6 CONCLUSÃO

A publicação das NBCASP trouxe inúmeras mudanças no setor público, exigindo capacitação e atualização do profissional contábil. O foco da contabilidade pública, antes voltado para o orçamento, passa a ser o patrimônio público, alterando também procedimentos e registros contábeis.

Essas modificações surgiram em decorrência do processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais e justificam-se pela importância da transparência e da comparabilidade das informações contábeis entre os entes públicos, de forma que sejam de livre acesso e compreendidas por todos os interessados.

Diante disso, o presente trabalho teve como objetivo geral verificar se os municípios do Vale do Taquari adaptaram-se às NBCASP na percepção dos profissionais da contabilidade. Para que o mesmo fosse atingido foi elaborado um questionário e enviado aos profissionais de contabilidade ou responsáveis dos 36 municípios pertencentes à região, sendo que houve retorno de 30 deles. Além disso, foram estabelecidos objetivos específicos para uma melhor visão do caso.

O primeiro objetivo específico buscou a descrição das mudanças promovidas pelas NBCASP onde podemos destacar a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, a criação de um sistema de custos, regime de competência para as receitas e despesas públicas, registro da depreciação, amortização e exaustão, inclusão da demonstração de fluxo de caixa, mutações do patrimônio líquido e notas explicativas no rol das demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas.

O segundo objetivo específico é a análise de como vem sendo a adesão das normas pelos municípios do Vale do Taquari. Diante das respostas obtidas pode-se verificar que a maioria dos municípios (67%) já aderiu integralmente às normas. Constatou-se que no restante dos municípios respondentes (33%) a adesão está parcialmente concluída.

O terceiro objetivo específico é identificar as dificuldades enfrentadas pelos profissionais durante o processo de adesão às normas. Devido ao intenso trabalho e a demanda de atividades muito exigentes, a dificuldade mais enfrentada pelos respondentes foi a escassez de tempo. Seguido pela falta de treinamento focado nas alterações, falta de apoio por parte dos gestores públicos, sistema (*software*) de contabilidade não adequado, custo de adequação dos sistemas contábeis, mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, falta de pessoal e as constantes alterações das normas.

O quarto e último objetivo específico é verificar qual a percepção dos profissionais da área de contabilidade do setor público em relação aos benefícios e às vantagens trazidas pela convergência das normas brasileiras às internacionais.

As vantagens citadas no questionário foram elencadas através da leitura de livros e artigos de diversos autores. Diante da opinião dos profissionais averigua-se que o grau de importância é satisfatório para todas elas. Em relação à transparência na gestão a maioria dos respondentes acredita que a utilização das NBCASP irá contribuir para uma administração mais transparente e servirá de instrumento de controle dos gastos públicos.

O processo de adoção das NBCASP é lento e exige capacitação e desempenho do profissional contábil para que possam ser aplicadas corretamente. De acordo com a pesquisa, pode-se averiguar que a maioria dos respondentes ainda não possui os subsistemas de informações integrados entre si e nem um sistema de informação de custos implantado.

Algumas mudanças foram mais complexas como a contabilização da depreciação, amortização e exaustão dos bens permanentes que antes da publicação das normas grande maioria dos municípios respondentes não realizava, fazendo com que os valores dos mesmos não estejam completamente

atualizados.

Entretanto, outras mudanças estão mais concretizadas como a divulgação das informações contábeis pelo *site* da prefeitura onde todos os municípios respondentes estão total ou parcialmente de acordo com as normas.

A obrigatoriedade da adesão das normas pelos entes públicos foi estipulada para o final do exercício de 2014, de maneira geral, conclui-se que os municípios respondentes do Vale do Taquari estão adaptados, porém algumas normas estão sendo aplicadas gradativamente, o que pode levar mais tempo para serem efetivadas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002.

BERNARDONI, Doralice L.; CRUZ, June A. W. **Planejamento e Orçamento na administração pública**. 2. ed. Curitiba: Ibpex, 2010. E-book. Disponível em: <<http://univates.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788578387174/pages/5>>. Acesso em: 25 set. 2015.

BEUREN, Ilse M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 set. 2015.

_____. Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. **República Federativa do Brasil**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 22 set. 2015.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **República Federativa do Brasil**. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 22 set. 2015.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da UNIVATES para trabalhos acadêmicos: Planejamento, elaboração e apresentação**. 3. ed. Lajeado: Univates, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução nº 1.103 de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001103>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de atuação. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1130, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1131, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 Registro contábil. Disponível em: <www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis. Disponível em: <www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1134, de 21 de setembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1135, de 21 de setembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão. Disponível em: <www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 23 set. 2015.

_____. Resolução nº 1137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração dos Ativos e Passivos das entidades públicas. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 –

Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 07 out. 2015.

_____. Resolução nº 1437, de 22 de março de 2013. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001437>. Acesso em: 07 out. 2015.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL - CRCRS. **NBCASP** - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS: um estudo comparativo. 2. ed. Porto Alegre, 2014.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. **Corede Vale do Taquari**. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/perfil-socioeconomico/coredes/detalhes/?corede=Vale+do+Taquari>>. Acesso em: 02 mar. 2016.

GIL, Antonio C. **Métodos e Técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2012.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 12. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2012.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

LIMA, Diana V.; CASTRO, Róbison G. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Município (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2003.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos aplicada ao Setor Público**. São Paulo: Atlas S.A., 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26. ed. [S.l.]: Malheiros Editores LTDA, 2001.

MELLO, Glecilene Siqueira de. **Sistema de custos na administração pública: análise da implantação do Método ABC em um dos municípios de pequeno porte**. Monografia - Universidade Federal de Itajubá. Itajubá, MG, 2006. 123p.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõem sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>. Acesso em: 27 ago. 2015.

PORTAL DO VALE DO TAQUARI. **O Vale do Taquari**. Disponível em: <<http://www.cicvaledotaquari.com.br/portal/index.php/cic-vt/o-vale-do-taquari/>>.

Acesso em: 02 mar. 2016.

QUINTANA, Alexandre C. et al. **Contabilidade Pública**: de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas S.A., 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõem sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf>. Acesso em: 05 out. 2015.

_____. Portaria nº 753, de 21 de dezembro de 2012. Altera a Portaria nº 337, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/carrossel-contabilidade-publica-04>>. Acesso em: 10 out. 2015.

_____. Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

_____. Portaria nº 438, de 12 de julho de 2012. Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa) e nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, revoga a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_438_A_tualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em: 10 out. 2015.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 6. ed. Brasília: Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional, 2014.

SESCON-RS. **Notícias**. Disponível em: <<http://www.sescon-rs.com.br/cgi-bin/template/index.pl?menu=Not%EDcias&chanel=Noticias&opt=0&task=1&acao=view&id=336>>. Acesso em: 02 mar. 2016.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da Silva. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

UNIVATES. **Vale do Taquari**. Disponível em: <<http://www.univates.br/institucional/vale-do-taquari>>. Acesso em: 02 mar. 2016.

APÊNDICE

APÊNDICE A - Questionário

1 - As novas NBCASP já estão sendo adotadas pelo seu município?*

- ☐ Sim
- ☐ Parcialmente
- ☐ Não

2 - Seu município já implantou o plano de contas único do PCASP?*

- ☐ Sim
- ☐ Parcialmente
- ☐ Não

3 - Você, profissional da contabilidade, está enfrentando dificuldades em relação à implantação das NBCASP?*

- ☐ Sim
- ☐ Não

3.1 - Se afirmativo, assinale a(s) maior (es) dificuldade (s) enfrentadas durante a implantação das novas normas? Escolher no máximo 3 afirmativas.

- ☐ Falta de apoio por parte dos gestores públicos
- ☐ Falta de treinamento focado nas alterações
- ☐ Sistema (software) de contabilidade não adequado
- ☐ Escassez de tempo
- ☐ Mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial
- ☐ Custo de adequação dos sistemas contábeis
- ☐ Outros:

4 - Houve a necessidade de consultoria externa e/ou contratação de um outro sistema de informação (software) para a aplicação das novas normas?*

- ☐ Sim
- ☐ Não

5 - As novas informações estão ou serão divulgadas para o público por meio do site da prefeitura? *

- ☐ Sim
- ☐ Parcialmente
- ☐ Não

6 - A sua Prefeitura já dispunha de um controle efetivo, qualitativo e quantitativo, do seu patrimônio público mesmo antes da edição da NBC T 16.2?*

- ☐ Sim
- ☐ Parcialmente
- ☐ Não

7 - Conforme a NBC T 16.2 a contabilidade pública é organizada em subsistemas de informações (orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação). Em sua Prefeitura, esses subsistemas encontram-se perfeitamente integrados entre si, de forma a subsidiar a administração pública com informações sobre o patrimônio público? *

- ☐ Sim
- ☐ Não

7.1 - Se negativo, sua Prefeitura já está adotando as medidas necessárias para o processo de adequação?

- ☐ Sim
- ☐ Não

8 - Segundo a NBC T 16.5, a sua Prefeitura sustenta um sistema de informação contábil refletido em um plano de contas?*

- ☐ Sim
- ☐ Não

9 - A sua Prefeitura já possuía um sistema eficiente de gestão dos bens permanentes, mesmo antes da edição da NBC T 16.9?*

- ☐ Sim
- ☐ Parcialmente
- ☐ Não

10 - A depreciação/amortização/exaustão dos bens permanentes já vinha sendo contabilizada em todos os órgãos do município antes da edição da NBC T 16.9?*

- ☐ Sim
- ☐ Parcialmente
- ☐ Não

11 - No presente exercício, os bens permanentes existentes na sua Prefeitura encontram-se com os valores atualizados?*

- ☐ Sim
- ☐ Parcialmente
- ☐ Não

12 - Conforme a NBC T 16.11, sua Prefeitura já possui um sistema de informação de custos?*

- ☐ Sim
- ☐ Em implantação
- ☐ Não

13 - Em relação às principais vantagens trazidas pela convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, qual o nível de importância de cada afirmação abaixo, em sua percepção:

* Elaboração de demonstrações contábeis mais confiáveis

1 2 3 4 5

Pouco importante ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Plenamente importante

*Auxílio no cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei nº 4.320/1964

1 2 3 4 5

Pouco importante ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Plenamente importante

*Efetivo controle patrimonial, com valores atualizados

1 2 3 4 5

Pouco importante ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Plenamente importante

*Melhoramento no planejamento, resultando melhor gestão

1 2 3 4 5

Pouco importante ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Plenamente importante

*Unificar as práticas contábeis, facilitando o entendimento

1 2 3 4 5

Pouco importante ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Plenamente importante

*Inserção do Brasil no contexto democrático internacional

1 2 3 4 5

Pouco importante ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Plenamente importante

Outra (s):

14 - Na sua opinião, a utilização das NBCASP irá contribuir para uma administração pública mais transparente e com maior responsabilidade na gestão? *Obrigatória

- ☐ Sim
☐ Não

15 - As NBCASP servirão como instrumento de controle dos gastos públicos por parte da sociedade em geral?

- ☐ Sim
☐ Não